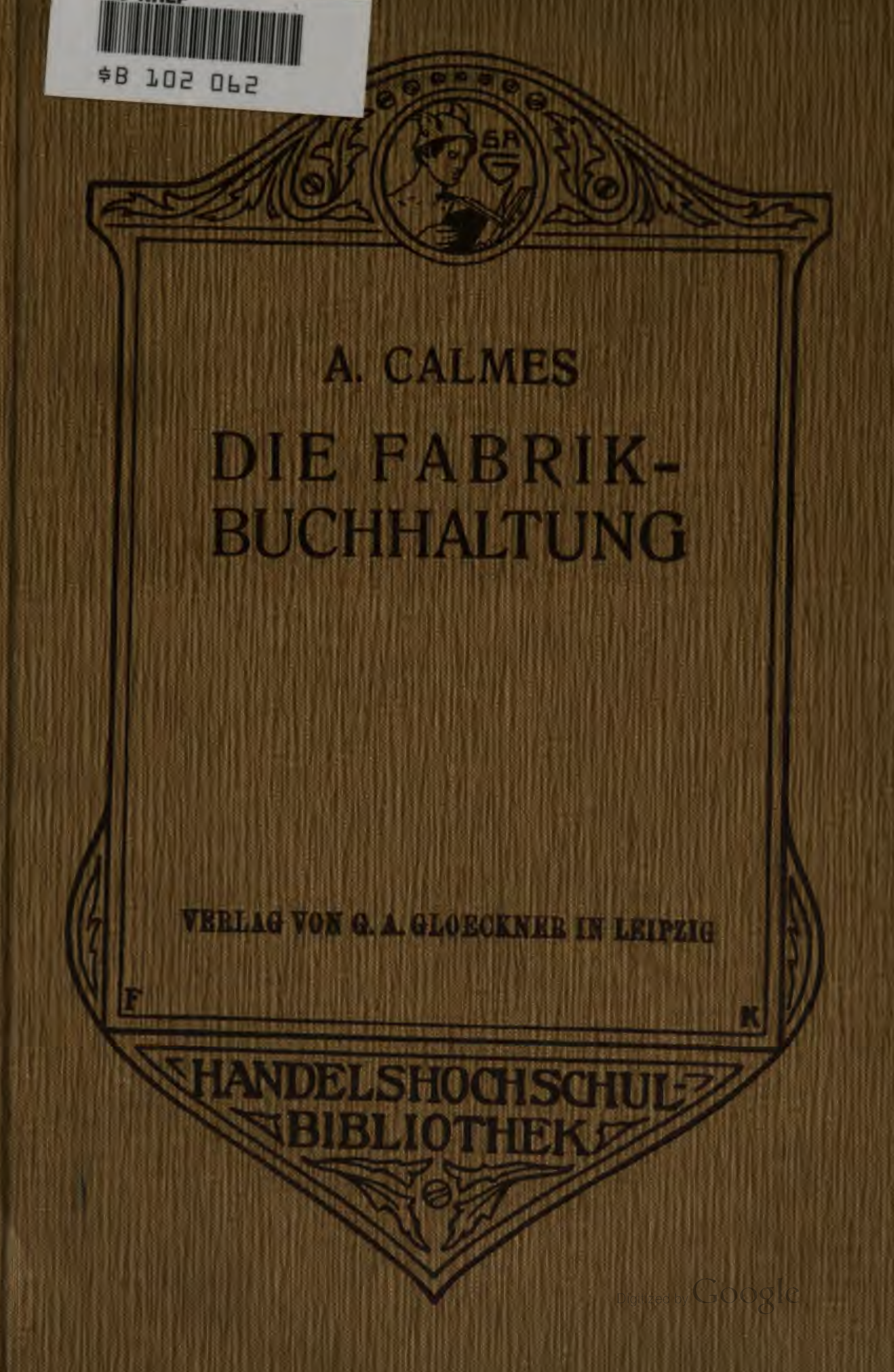


A. CALMES
DIE FABRIK-
BUCHHALTUNG
VERLAG VON G. A. GLOECKNER IN LEIPZIG
HANDELSHOCHSCHUL-
BIBLIOTHEK



Handelshochschul-Bibliothek
Herausgegeben von Professor Dr. MAX APT in Berlin.
Band 1

Die Fabrikbuchhaltung

Ein Lehrbuch

von

Dr. Albert Calmes
Dozent und Seminarassistent an der Handelshochschule Berlin





1909
Verlag von G. A. Gloeckner in Leipzig

Buchdruckerei Julius Klinkhardt, Leipzig.

Vorwort.

Das vorliegende Werk zerfällt in drei Teile.

Der erste, allgemeine Teil bietet eine Übersicht über das Ganze der Fabrikbuchhaltung. In der Annahme, daß das Buch auch in die Hände solcher Leser gelangen wird, die mit den theoretischen Grundlagen der doppelten Buchhaltung nicht vollständig vertraut sind, und auch des Zusammenhangs mit den späteren Ausführungen wegen, ist in diesem Teil eine knappe Darstellung der Doppik unter besonderer Berücksichtigung industrieller Verhältnisse gegeben worden.

Der zweite, spezielle Teil behandelt die Besonderheiten der Fabrikbuchführung und insbesondere die verschiedenen Konten zur Darstellung der Fabrikationsvorgänge.

Im dritten Teil wird die Technik des Monats- und des Jahresabschlusses einer Fabrik bei Anwendung verschiedener Methoden an Hand eines Beispiels aus der Montanindustrie gezeigt.

Über manche Einzelheiten, die in diesem Lehrbuch nur gestreift werden konnten, und insbesondere über einige mit der Buchhaltung im Zusammenhang stehende Fragen der Fabrikorganisation wird der Leser in meinem, in demselben Verlag erschienenen Werk „Der Fabrikbetrieb“[1]), auf das ich übrigens an den einschlägigen Stellen noch verwiesen habe, weitere Aufschlüsse finden. In diesem Buche hatte ich seinerzeit mit Nachdruck den Standpunkt vertreten, daß die Buchhaltung eines industriellen Etablissements nur im Zusammenhang mit der Organisation und dem Selbstkostenwesen der betreffenden Fabrik betrachtet werden könne und daß die große Verschiedenheit im Betrieb und in der Organisation der Fabriken eine ebenso große Mannigfaltigkeit in der Anlage der Fabrikbuchführungen zur Folge haben müsse.

[1]) Dr. Albert Calmes, Der Fabrikbetrieb: Die Organisation, die Buchhaltung und die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe. 2. Auflage, Leipzig 1908.

Weitere Erfahrungen und Untersuchungen auf diesem Gebiet haben mich inzwischen in dieser Auffassung noch bestärkt, und so habe ich es denn auch unterlassen, dem vorliegenden Lehrbuch eine bestimmte Fabrikbuchhaltung zugrunde zu legen, vielmehr war ich, so weit meine Erfahrungen dazu ausreichten, stets bemüht, zu zeigen, in welch verschiedener Weise die einzelnen buchhalterischen Fragen unter veränderten Umständen in der Praxis gelöst werden. Das Beispiel des dritten Teiles will daher nicht als allgemein gültiges Muster einer Fabrikbuchhaltung, sondern bloß als ein lehrreiches Beispiel zur Illustration der Theorie aufgefaßt werden.

Dem strebsamen Praktiker und nicht zuletzt dem Handelshochschüler dürften die Literaturangaben als Fingerzeige zum Weiterstudieren der Materie erwünscht sein.

Berlin, im Juli 1908.

Albert Calmes.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Vorwort III

Erster Teil.

Die Grundzüge der Fabrikbuchhaltung.

I. Das industrielle Rechnungswesen.

Kapitalumsatz und Wertänderungen 1
Buchhaltung, Kalkulation und Statistik 2

II. Die Fabrikinventur.

Begriff 3
Die Inventuraufnahme 4
Die gesetzlichen Vorschriften über die Inventuraufnahme 6
Die Bewertung zur Inventur 7
Die gesetzlichen Vorschriften über die Bewertungen 8

III. Die Konten.

Bestand- und Erfolgskonten 10
Soll und Haben. Reine und gemischte Bestandkonten 11
Der Kontenabschluß 13
Einfache und doppelte Buchhaltung 14
Die doppelten Verbuchungen 16
Das Kontensystem 18

IV. Die kaufmännischen Konten.

A. Die Bestandkonten.

1. Das Kassakonto 19
2. Die Wechselkonten 20
3. Das Effektenkonto 22
4. Die Kontokorrentkonten 23
5. Die Konten der Mobilien 26

V. B. Die Erfolgskonten.

1. Das Kapitalkonto 26
2. Das Gewinn- und Verlustkonto und seine Unterkonten 29

VI. Grundzüge des Fabrikations-, des Rohstoff- und des Verkaufskontos.

Seite

Das Warenkonto 31
1. Form der Darstellung der Fabrikation 32
2. „ „ „ „ „ 34
3. „ „ „ „ „ 36

VII. Die Bücher der Buchhaltung und die Buchhaltungsformen.

Die gesetzlichen Vorschriften über die Handelsbücher 37
Die Hauptbücher 38
Übersicht der Buchhaltungsformen 39
Die Nebenbücher 40

VIII. Schematische Darstellung einer Fabrikbuchhaltung.

A. Inventur 41
B. Eröffnungsbilanz 42
C. Geschäftsvorfälle 44

IX. Lösung nach der italienischen Buchhaltung.

D. Journal 47
E. Hauptbuch 51
F. Zusammenstellung zur Entwicklung der Bilanz 56

X. Der Bücherabschluß.

G. Schlußinventur 57
Die Abschlußbuchungen 58
H. Schlußbilanz 62

XI. Lösung nach der amerikanischen Buchhaltung.

Die amerikanische Buchhaltung 64
Die Abschlußbuchungen 65
Das amerikanische Journal 67

Zweiter Teil.

Die Konten der Fabrikation.

XII. Allgemeines.

Beschaffung des Buchungsmaterials 69

XIII. Die Konten der Anlagen.

Begriff 70
Anlage- und Betriebskonten. Die Ertragskonten 72
Die Neubauten 76

XIV. Die Abschreibungen.

Begriff 78
Die Berechnung der Abschreibungen 79

Seite

Die Abschreibungsquoten 80
Die Verbuchung der Abschreibungen 81
Der Erneuerungsfonds 84

XV. Die Konten der Rohstoffe und der Materialien.

Begriff 85
Die Bewertung des Verbrauchs zu Selbstkostenpreisen 87
„ „ „ „ „ festen Verrechnungspreisen . . . 88

XVI. Die Konten der Löhne und der Gehälter.

Akkord- und Zeitlohn. Die Kontrolle der Arbeitszeit. Der Akkordschein 89
Die effektiven, die auszuzahlenden und die ausbezahlten Löhne . . . 91
Die Verteilung der Löhne 92
Das Lohnbuch 93
Die Lohnabzüge 95
Die Gehälter 98

XVII. Die Konten der Haupt- und der Hilfsbetriebe.

Gesamt- und Einzelkalkulationen 99
Die Betriebsgliederung 101
Haupt- und Hilfsbetriebe 103

XVIII. Die Fabrikationsunkosten.

Begriff. Verluste oder Produktionskosten? 105
Fabrikations-, Verkaufs- und Verwaltungsunkosten 106
Gehören die Unkosten in die Gewinn- und Verlustrechnung? . . . 107
Die Verteilung der Fabrikationsunkosten 112
„ „ „ Abschreibungen 114
Verrechnete und tatsächliche Unkosten. Das Unkosten-Verrechnungskonto 115

XIX. Die Formen der Fabrikationskonten.

1., 2. und 3. Form 118
4., 5., 6., 7., 8. und 9. Form 118
10. Form 121
Weitere Zwischenformen 122

XX. Die Konten der Fabrikate.

Begriff 123
Die Verrechnung der Fabrikate zu Selbstkostenpreisen 125
„ „ „ „ „ festen Verrechnungspreisen . . . 126
Vor- und Nachteile der festen Verrechnungspreise 130
Die Nebenprodukte 131

XXI. Die Konten des Verkaufs und der Verkaufsunkosten.

Die Verkaufskonten 132
Die Verkaufsunkosten 133
Die Verteilung der Verkaufsunkosten 134

Dritter Teil.

Die Buchhaltung einer Eisenhütte.

XXII. Die Betriebsgliederung. — Die französische Buchführung.

Seite

Technisches. Die Betriebsgliederung 136
Die Spezialjournale der französischen Buchführung 140
1. Das Kassajournal 141
2. Das Einkaufsjournal 144
3. Das Verkaufsjournal 146
4. Das Betriebsjournal 146
5. Das Memorial 146
Das Kontensystem 147

XXIII. Lösung mit Selbkostenpreisen. Der Monatsabschluss und die Monatskalkulationen.

Die Eröffnungsbilanz 148
Erläuterungen zu den Buchungen in das Sammeljournal 148
Die Monatsabschlussbuchungen 155
Die Monatskalkulationen und die Statistik 158

XXIV. Das Sammeljournal und das Hauptbuch.

Das Sammeljournal 163
Das Hauptbuch 171
Probe- und Saldobilanz 183

XXV. Lösung mit festen Verrechnungspreisen.

Erläuterungen zu den Buchungen 185
Abweichende Buchungen ins Sammeljournal 187
„ „ „ Hauptbuch 189

XXVI. Der Jahresabschluss und die Gewinnverteilung.

Die Jahresabschlussbuchungen 192
Die Verteilung des Gewinnes 193
Die Konten der Reserven 196



Erster Teil.

Die Grundzüge der Fabrikbuchhaltung.

I. Das industrielle Rechnungswesen.

Im industriellen Betrieb finden Produktions- und Tauschvorgänge statt, durch die das Kapital, d. h. die im Unternehmen vorhandenen Werte (Geld, Forderungen, Vorräte usw.) beständig umgesetzt werden. Die durch den Umsatz bewirkten Wertänderungen werden in bezug auf ihren Umfang und ihre Ergebnisse zu untersuchen sein. Diese Untersuchung, die nicht nur im Fabrikationsgeschäft, sondern überhaupt in allen Erwerbswirtschaften stattfinden soll, bedingt eine genaue Aufzeichnung der eingetretenen Wertänderungen, wodurch eine Darstellung des Kapitalumsatzes und somit auch der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens erzielt wird.

Diese systematische, rechnungsmäßige Aufzeichnung aller Wertänderungen und aller sonstigen für die Beurteilung einer Erwerbswirtschaft wichtigen Tatsachen in Büchern, Tabellen, Karten usw. heißt wirtschaftliche Rechnungsführung oder Buchhaltung im weiteren Sinne und in ihrer speziellen Anwendung auf den Industriebetrieb industrielles Rechnungswesen oder Fabrikbuchhaltung im weiteren Sinne.

Das Rechnungswesen zerfällt in mehrere Teile, die sich durch den Kreis der Beobachtungen und durch die Technik der Aufzeichnungen und Berechnungen voneinander unterscheiden. Diese Teile sind:

1. **Die Buchhaltung** im engeren Sinne, welche das Kapital des Unternehmens in seiner Gesamtheit und in seinen Teilen (den einzelnen Aktiven und Passiven), sowie die durch die Wertänderungen innerhalb des Unternehmens entstandene Zu- und Abnahme des Kapitals, d. h. Gewinn und Verlust, fortlaufend darstellt. Sie beleuchtet speziell die vermögensrechtliche Stellung des eigenen Unter-

nehmens zu den fremden Unternehmungen. Man kann daher die Buchhaltung im engeren Sinne definieren, als die systematische Darstellung der Vermögensbestandteile einer Wirtschaft und ihrer in Geld schätzbaren Veränderungen.

2. **Die Kalkulation.** Sie umfaßt die Berechnungen über den Aufwand und das Ergebnis einer bestimmten wirtschaftlichen Tätigkeit (Spezialkalkulation) oder einer Anzahl wirtschaftlicher Tätigkeiten gleicher Art oder der gesamten Tätigkeit eines Unternehmens, respektiv eines Teiles des Unternehmens während einer gegebenen Zeitdauer (Gesamtkalkulation).

Umfangreiche und fortdauernde Kalkulationen kommen eigentlich nur in der Industrie vor, wo den Kalkulationen eine solche Bedeutung zukommt, daß sie als einen besonderen Teil der industriellen Rechnungsführung betrachtet werden und wo der Fabrikbuchhaltung die Fabrikkalkulation gegenübergestellt wird. In den übrigen wirtschaftlichen Unternehmungen, wie im Warenhandel und im Bankgewerbe, bleibt der Ausdruck Rechnungswesen hingegen gleichbedeutend mit Buchhaltung, weil die Kalkulation in diesen Erwerbswirtschaften keinen solchen Umfang annimmt, daß es nötig wäre, sie von der Buchhaltung abzusondern. Die hervorragende Stellung der Kalkulation und die hierdurch bedingte Anpassung der Buchhaltung an die Selbstkostenberechnung ist eines der charakteristischen Merkmale des industriellen Rechnungswesens. Wir werden daher in der Darstellung der Fabrikbuchhaltung auch die Kalkulation mit einbeziehen müssen, und zwar sollen die Grundzüge der industriellen Selbstkostenberechnung im Zusammenhang mit den Konten der Fabrikation im II. Teil zur Darstellung gelangen.

3. **Die Statistik und die Kontrolle.** Dieser Teil des Rechnungswesens umfaßt die fortlaufenden Aufzeichnungen über wirtschaftlich erhebliche Tatsachen im Betriebe eines Unternehmens, z. B. über den Verbrauch an Rohstoffen und Materialien, über das Verhältnis zwischen Rohstoffverbrauch und Fabrikaterzeugung, über den Gang, den Kraftverbrauch einer Maschine, über die Preisbewegungen der Rohstoffe, der Fabrikate, über die Höhe der Löhne und der Unkosten, über den Umfang und die Richtung des Absatzes, das Verhältnis zwischen Absatz, Verkaufsunkosten und Reingewinn usw.

Aufzeichnungen statistischer und kontrolltechnischer Art müssen schon für die Zwecke der Buchhaltung und der Kalkulation in jeder

Fabrik vorgenommen werden, um das nötige Buchungs- und Berechnungsmaterial zu gewinnen. Außerdem haben die meisten Konten der Buchhaltung den Charakter einer Statistik und einer Kontrolle. Erst, wenn in einem Betrieb die Arbeiten der Statistik und der Kontrolle über das Maß des von der Buchhaltung und der Kalkulation Benötigten und Geleisteten hinausgehen, kann von der Statistik und der Kontrolle als einem besonderen Teil des industriellen Rechnungswesens gesprochen werden. Unter den Fabrikbetrieben größeren Umfangs gibt es manche, welche in ihrer Verwaltung eine besondere statistische Abteilung besitzen.

Da die Art und Weise und der Umfang der statistischen Aufzeichnungen je nach der Produktionstechnik äußerst verschieden ist und sich hierfür keine allgemeinen Grundsätze aufstellen lassen, so werden wir in der Folge diesen Teil des industriellen Rechnungswesens außer Betracht lassen und uns im Kap. XXIII darauf beschränken, an Hand eines Beispiels zu zeigen, welche statistischen Berechnungen sich an eine Kalkulation anknüpfen lassen.

II. Die Fabrikinventur.

Literatur zu Kap. II.

J. Lilienthal, Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenberechnung der Firma Ludw. Loewe & Co., A.G., Berlin 1908. (Enthält die Instruktionen betreffend die Inventuraufnahme an die Betriebsleiter, Meister und Lagerverwalter, sowie Muster der bei dieser Maschinenfabrik hierfür benutzten Formulare.)

Über die Bewertungsgrundsätze in der Inventur:

Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 8. Aufl. Berlin 1906.

Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditges. auf Aktien, 3. Aufl. Berlin 1899.

Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Ges. mit beschränkter Haftung. 1903.

Fischer, Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. 2 Teile. Leipzig.

Reisch und Kreibig, Bilanz und Steuer, Bd. I. Wien 1907.

R. Maatz, Die kaufm. Bilanz und das steuerbare Einkommen, 4. Aufl. Berlin 1907.

Die beiden, sich gegenseitig ergänzenden Mittel, deren sich die Buchhaltung zur Erreichung ihres Zweckes — der Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens — bedient, sind die Inventur und die Konten.

Die Inventur ist ein nach Menge und Wert detailliertes Verzeichnis aller zu einem bestimmten Zeitpunkt in einem Unternehmen vorhandenen Aktiven und

Passiven. Die Inventur stellt also den augenblicklichen Vermögensstand des gesamten Unternehmens dar.

Das Konto hingegen dient der fortlaufenden Darstellung eines einzelnen Vermögensbestandteiles. Daher wird aus der Gesamtheit der Konten, dem sog. Kontensystem, nicht nur der augenblickliche Stand, sondern auch der Gang des Unternehmens ersichtlich.

Die Aufzählung der Aktiven und der Passiven hat in der Inventur in detaillierter Weise zu geschehen, indem jedes einzelne Objekt resp. jede Gruppe von gleichartigen Objekten nach Gattung, Quantität und Wert gesondert aufgeführt wird. Das Inventurbuch, in welches diese Aufzeichnungen stattfinden, wird daher selbst im kleinsten Fabrikationsgeschäft einen erheblichen Umfang annehmen. In größeren Fabriken werden die Inventuraufzeichnungen auf lose Blätter gemacht, die nachher zu Büchern gebunden werden, so daß einzelne Inventurbücher, wie Inventurbuch für Werkzeuge, Inventurbuch für Rohstoffe, entstehen. Die eigentliche Gesamtinventur erscheint dann nicht mehr als eine detaillierte Aufzeichnung der Aktiven und der Passiven, sondern zum Teil als eine Zusammenfassung von mehreren Inventurbüchern, auf die bei den einzelnen Positionen verwiesen wird. Vgl. Kapitel VIII unter A das Beispiel einer Gesamtinventur.

Da jeder Gegenstand in der Inventur nach Quantität und Wert (die Forderungen und die Schulden nach Verfall und Betrag) anzugeben ist, so unterscheidet man die Inventuraufnahme, d. h. die Feststellung und Aufzählung der Aktiven und der Passiven nach Zahl, Länge oder Gewicht und die Bewertung der aufgenommenen Quantitäten.

I. Die Inventuraufnahme ist ganz besonders in den Fabriken eine schwierige und kostspielige Arbeit, die zunächst durch eine rechtzeitige Auswahl und Einteilung des inventarisierenden technischen und kaufmännischen Personals nach Betriebsabteilungen gehörig vorzubereiten ist, damit sie schnell erledigt wird; denn je länger die Inventur dauert, desto mehr sind Irrtümer durch Lücken und doppelte Aufzeichnungen zu befürchten.

Wo es angängig ist, steht der Betrieb während der Inventur still, wodurch eine rasche Aufnahme ermöglicht wird. Doch gibt es Fabriken, die den Betrieb nicht einstellen können und bei denen die Inventuraufnahme mehrere Tage dauert. In diesem Falle wird angenommen, daß die Inventur im ganzen Betrieb zu ein und derselben Stunde, z. B. am 31. Juli um Mitternacht, stattfindet — was ja tatsächlich nicht möglich ist. Durch diese Fiktion sollen

Doppelaufzeichnungen vermieden, indem alle Aktiven, die zu diesem Zeitpunkt vorhanden waren, in die Inventur aufgenommen werden und zwar in derjenigen Form (Rohstoff, Fabrikat, Abfall und dergl.), in welcher sie zu diesem Zeitpunkt vorkommen, ohne Rücksicht darauf, ob diese Gegenstände in dem Augenblick, wo sie tatsächlich durch die inventarisierenden Beamten aufgezeichnet werden, noch dieselbe Form wie um Mitternacht besitzen oder ob sie mittlerweile weiterverarbeitet oder gar veräußert wurden. Beispielsweise müssen in einer Fabrik, die während der Inventurtage den Betrieb nicht einstellt und deren Inventur per 9 Uhr vormittags zu geschehen hat, im Materialienlager alle Schrauben, die um diese Zeit vorhanden waren, dort inventarisiert werden. Wenn nun die Inventuraufnahme der Schrauben im Materialienlager tatsächlich erst um 11 Uhr erfolgt und in der Zwischenzeit Schrauben an eine Werkstatt abgegeben wurden, so sind diese Schrauben, obschon im Zeitpunkt der Aufnahme im Materialienlager nicht mehr vorhanden, doch in die Inventur dieses Lagers einzubeziehen; dagegen dürfen sie in die Inventur der Werkstatt, die vielleicht um 12 Uhr stattfindet, obschon hier jetzt tatsächlich vorhanden, nicht einbezogen werden.

Eine wirkliche Inventuraufnahme findet nur für die Aktiven, ja sogar nur für einen Teil der Aktiven statt. In der Praxis werden nämlich nur die Kassa-, Wechsel- und Effektenbestände, die Mobilien, Werkzeuge und Utensilien, die Rohstoff-, Material-, Halb- und Fertigfabrikatvorräte tatsächlich inventarisiert. Aber selbst auch diese nicht immer; so werden beispielsweise die Kohlenvorräte, deren Gewichtsbestimmung mit Unzuträglichkeiten verknüpft ist, vielfach nach den Angaben der Bücher über die eingekauften und verbrauchten Kohlenmengen in die Inventur eingestellt. Die übrigen Sachgüter, wie die Grundstücke, die Fabrikgebäude, die Anlagen und zuweilen auch die Maschinen werden nicht inventarisiert, sondern nach den Wertangaben der Bücher, d. h. der gleichnamigen Konten über den Anschaffungspreis oder den Wertansatz in der vorjährigen Inventur nach Abzug einer entsprechenden Abschreibung in die Inventur eingestellt. Die übrigen Aktiven, insbesondere die Forderungen, die Patente und sonstige Rechte, können überhaupt nicht aufgenommen, sondern nur aus den Büchern, d. h. den Konten entnommen werden. Dasselbe gilt für alle Passiven. Eine vollständige Inventar wird daher in allen Fällen nur mit Hilfe der Konten der Buchhaltung aufgestellt werden können.

Nach HGB. § 1 gelten die Fabrikanten, d. h. die Inhaber von Fabrikunternehmen als Kaufleute und die industriellen Ge-

sellschaften als **Handelsgesellschaften**.[1]) Es finden daher die Vorschriften des HGB. über die Inventur auch auf die Fabriken Anwendung.

Nach HGB. § 39 ist der Kaufmann verpflichtet, eine Inventur und eine Bilanz aufzustellen:

1. Bei Beginn seines Handelsgewerbes. Als solcher gilt insbesondere auch der Erwerb und die Fortführung einer offenen Handelsgesellschaft durch einen Mitinhaber, sowie der Erwerb und die Fortführung durch Erbgang.

2. Für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres. Das Geschäftsjahr darf weniger, aber nicht mehr als 12 Monat umfassen. Inventur und Bilanz können unmöglich am Schluß des Geschäftsjahres, sondern erst einige Zeit nach diesem Schluß aufgestellt werden. Die Aufstellung hat aber doch **für** den Schluß des Geschäftsjahres und zwar innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu erfolgen. Für die Aktiengesellschaften und die Kommanditgesellschaften auf Aktien beträgt diese Frist höchstens 3 Monate[2]) (HGB. §§ 260, 325), für die Genossenschaften 6 Monate (Gen.-Gesetz § 33) und für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung 3 Monate[3]) (Ges. betr. G. m. b. H. § 41).

Inventur und Bilanz sind vom Kaufmann, in der offenen Handelsgesellschaft und in der Kommandit-Gesellschaft von allen persönlich haftenden Gesellschaftern (HGB. § 41), in der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien und der Genossenschaft von den Mitgliedern des Vorstandes und in der Gesellschaft mit beschränkter Haftung von den Geschäftsführern zu unterzeichnen. Diese Vorschrift ist jedoch nicht wesentlicher Art. Eine nicht unterschriebene, im übrigen aber ordnungsmäßige Inventur und Bilanz wird vor dem Gericht als solche gelten, wenn nach den sonstigen

---

[1]) HGB. § 1. „Kaufmann im Sinne dieses Gesetzbuches ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.

Als Handelsgewerbe gilt . . . . . . die Anschaffung und Weiterveräußerung von beweglichen Sachen (Waren) . . . . . . ohne Unterschied, ob die Waren unverändert oder nach einer Bearbeitung oder Verarbeitung weiter veräußert werden."

HGB. § 6. „Die in betreff der Kaufleute gegebenen Vorschriften finden auch auf die Handelsgesellschaften Anwendung."

[2]) Die Frist kann jedoch im Gesellschaftsvertrag auf sechs Monate verlängert werden.

[3]) Durch den Gesellschaftsvertrag kann die Frist bis auf sechs Monate und bei Gesellschaften mit überseeischen Betrieben bis auf neun Monate erstreckt werden.

Umständen anzunehmen ist, daß der Kaufmann die Verantwortlichkeit für die Inventur und die Bilanz übernommen hat.

Die Führung eines Inventur**buches** ist nicht vorgeschrieben. Es genügt, wenn die Inventuren und Bilanzen gesammelt, in zusammenhängender Reihenfolge geordnet und 10 Jahre, von dem Tage der letzten Eintragung an gerechnet, aufbewahrt werden (HGB. §§ 41, 44).

Unter **Bilanz** versteht man eine kontoförmige Aufstellung der Inventurposten, d. h. eine summarische Aufzählung der Aktiven links, der Passiven und des Reinvermögens rechts. Die Bilanz muß unbedingt in Reichswährung aufgestellt werden (HGB. § 40), die Inventur dagegen nicht.

II. An die Inventuraufnahme schließt sich die **Bewertung zur Inventur**, d. h. die Bestimmung des Wertes der aufgenommenen Aktiven und Passiven an. Die außerordentliche Wichtigkeit einer richtigen Inventurbewertung liegt zunächst darin, daß dadurch das berechnete Kapital direkt beeinflußt wird. Da das Kapital den Überschuß der Aktiven über die Passiven darstellt, wird die zu hohe Bewertung eines Aktivums oder die zu niedrige eines Passivums eine ungerechtfertigte Erhöhung des Kapitals bewirken, während die zu niedrige Bewertung eines Aktivums oder die zu hohe Bewertung eines Passivums das Kapital zu klein erscheinen lassen. Da ferner Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres durch die Vergleichung des Kapitals zu Beginn mit dem Kapital am Ende des Geschäftsjahres ermittelt wird, so übt auch die Bewertung der Aktiven und der Passiven einen Einfluß auf die Höhe des Gewinnes oder Verlustes aus.

Wären z. B. in der im Kapitel VIII unter A dargestellten Anfangsinventur die Fertigfabrikate mit 30000 (statt mit 20000) bewertet worden, so hätte das Anfangskapital 164000 (154000) betragen, und wäre ferner in der im Kapitel X unter G dargestellten Schlußinventur keine Reserve für etwaige Verluste an den Forderungen auf dubiose Schuldner in Höhe von 800 gebildet worden, so hätte das Schlußkapital 167700 (gegen 166900) betragen, woraus sich ein Reingewinn von

167700 — 164000 = 3700
statt 166900 — 154000 = 12900

ergeben hätte.

Deshalb hat in Anbetracht der Wichtigkeit einer richtigen Inventurbewertung der Gesetzgeber einige Bewertungsvorschriften erlassen. Eine allgemeine, auch für die Handelsgesellschaften geltende Bewertungsvorschrift enthält HGB. § 40: „Bei der Aufstellung des

Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Wert anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet.“

Es gilt also der Wert des Zeitpunktes, für welchen, nicht an welchem, die Aufstellung stattfindet, so daß Vermögensänderungen, die in der Zeit zwischen dem Schluß des Geschäftsjahres und der Aufstellung eintreten, in dieser nicht zu berücksichtigen sind. Verluste, die zu Beginn des neuen Geschäftsjahres eintreten, sind also für die Bewertung in der Inventur des verflossenen Jahres ohne Belang.

Die etwas unklare Fassung des § 40 läßt den Bewertungsmöglichkeiten einen weiten Spielraum, und die gesetzliche Vorschrift findet daher ihre Ergänzung in den Gepflogenheiten ordentlicher Kaufleute. So ist es z. B. üblich, wenn der Anschaffungs- oder der Selbstkostenpreis eines Gutes geringer ist als der Zeitwert, den ersteren zu wählen. Eine Vorschrift, alles zum Anschaffungspreis zu bewerten, besteht jedoch nicht. Ebensowenig gibt es eine Vorschrift, nach welcher grundsätzlich alles zum Realisierungs- oder Tauschwert zu bewerten sei: denn eine Inventur ist keine fingierte Liquidation.

Die nähere Bestimmung, was unter dem im § 40 genannten „Zeitwert“ zu verstehen ist, geht von dem Grundsatz aus, daß jede Bewertung auf einem subjektiven Urteil beruht und daß dieses Urteil in erster Linie durch die Verwendungsabsicht des zu bewertenden Objekts bestimmt wird. Je nach der Verwendungsabsicht unterscheidet man Gebrauchs- oder Betriebsgegenstände, die dauernd im Betrieb verwendet werden, und Veräußerungsgegenstände, die zum Verkauf bestimmt sind.[1]) Zu den letzteren werden auch die nur vorübergehend im Betrieb verwendeten Sachen gerechnet.

Ob ein Gegenstand Gebrauchs- oder Veräußerungsgut ist, entscheidet nicht die Natur des Objekts an sich, sondern die Absicht des Besitzers. Immerhin kann man die Grundstücke, Maschinen, Anlagen und Utensilien allgemein zu den Gebrauchs-, und die Rohstoffe, sowie die Halb- und Fertigfabrikate zu den Veräußerungsgegenständen rechnen.

Aus dieser Unterscheidung folgt der Schluß: Als Zeitwert im Sinne des HGB. § 40 gilt bei Gebrauchsgegenständen der Gebrauchswert und bei Veräußerungsgegenständen der Tauschwert (Realisierungs-, Verkehrswert).

---

[1]) Nach Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien.

Es ist üblich, — vorgeschrieben ist es nur für die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die G.m.b.H. — Gebrauchsgegenstände nach ihrem Anschaffungswert unter Abzug einer der Abnutzung entsprechenden Abschreibung zu bewerten.

Ferner ist es üblich, Veräußerungsgegenstände statt zum Verkaufswert, zum Anschaffungspreis zu bewerten, wenn letzterer geringer ist. Dasselbe gilt für die Fabrikate, nur tritt bei diesen an die Stelle des Anschaffungspreises der Selbstkostenpreis. Vorgeschrieben ist diese Bewertungsweise allerdings nur den drei eben erwähnten Handelsgesellschaften.

HGB. § 40 enthält noch eine allgemeine Vorschrift für die Bewertung der Forderungen und Schulden: „Zweifelhafte Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, uneinbringliche Forderungen abzuschreiben."

Eine Ergänzung der allgemeinen Vorschriften des § 40 bietet für die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien[1]) und die Ges. m. b. H.[2]) HGB. § 261, dessen Vorschriften mit der Usance bezüglich der Bewertung in den sonstigen kaufmännischen Unternehmungen übereinstimmen.

„Für die Aufstellung der Bilanz kommen die Vorschriften des § 40 mit folgenden Maßgaben zur Anwendung:

1. Wertpapiere und Waren, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, dürfen höchstens zu dem Börsen- oder Marktpreise des Zeitpunktes, für welchen die Bilanz aufgestellt wird, sofern dieser Preis jedoch den Anschaffungs- oder Herstellungspreis übersteigt, höchstens zu dem letzteren angesetzt werden;
2. andere Vermögensgegenstände sind höchstens zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis anzusetzen;
3. Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, vielmehr dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird;
4. die Kosten der Errichtung und Verwaltung dürfen nicht als Aktiva in die Bilanz eingesetzt werden;
5. der Betrag des Grundkapitals und der Betrag eines jeden Reserve- und Erneuerungsfonds sind unter die Passiva aufzunehmen;

---

[1]) Gemäß H.G.B. § 320, Absatz 3.
[2]) Gemäß Gesetz betr. G. m. b. H. § 42.

6. der aus der Vergleichung sämtlicher Aktiva und sämtlicher Passiva sich ergebende Gewinn oder Verlust muß am Schluß der Bilanz besonders angegeben werden."

Ziffer 1 und 2 beziehen sich auf die Veräußerungsgegenstände und enthalten insofern eine Abweichung des Grundsatzes des § 40, als nicht ausschließlich der Zeitwert, sondern der Zeit- oder der Anschaffungswert in Frage kommt, und zwar derjenige von beiden, der am niedrigsten steht.

Ziffer 3 bezieht sich auf die Gebrauchsgegenstände. Hier kommt gemäß § 40 nur der Anschaffungswert, nicht aber der Realisierungswert in Frage.

III. Die Konten.

Literatur zu Kap. III, IV, V und X.

Aus den zahlreichen Lehrbüchern der Buchhaltung seien nur erwähnt:
Schär, Einfache und doppelte Buchhaltung, Berlin.
J. Ziegler, Lehrbuch der Buchhaltung, Wien.
Reisch und Kreibig, Bilanz und Steuer, Wien.

Im Gegensatz zur Inventur, die nur ein Augenblicksbild ist, dienen die Konten der fortlaufenden Darstellung. Jedes Konto umfaßt zwar nur einen bestimmten Vermögensbestandteil, die Gesamtheit aller Konten aber — das Kontensystem — erstreckt sich, ebenso wie die Inventur, über das Ganze, also über die sämtlichen Aktiven und Passiven, sowie über das Reinvermögen.

Unter diesem Gesichtspunkte zerfallen die Konten der Buchhaltung in folgende Gruppen:

1. Die Bestandkonten oder die Konten der Vermögensbestandteile. Je nachdem diese Bestandteile Aktiven oder Passiven sind, unterscheidet man ferner
   a) die aktiven Bestandkonten,
   b) die passiven Bestandkonten.

2. Die Konten des Reinvermögens, gewöhnlich Erfolgskonten genannt, sind die Konten der Rechnung über das Reinvermögen und über dessen Zu- und Abnahme durch Gewinn resp. Verlust.

Eine vollständige Buchhaltung bedarf ebenso eines vollständigen Kontensystems, das sich lückenlos über alle Vermögensbestandteile und über das Reinvermögen erstreckt, wie auch einer vollständigen Inventur. Im übrigen aber besteht bezüglich der Gliederung des Kontensystems, d. h. der gegenseitigen Abgrenzung der einzelnen Konten die größte Freiheit. Für einen gegebenen Ver-

mögensbestandteil, wie z. B. für die Rohstoffe, kann entweder nur ein einziges Konto, das Rohstoffkonto, oder aber es können ebenso viele Konten als es Rohstoffarten gibt, eröffnet werden. Ersteres wird als Kollektiv- oder Sammelkonto, letztere werden als Einzel- oder Spezialkonten bezeichnet.

Um die fortlaufende Darstellung eines Vermögensbestandteils zu bewirken, wird für jede Wertänderung ein Posten auf das diesbezügliche Konto eingetragen. Da jede Wertänderung nur eine Zu- oder eine Abnahme sein kann, so ergibt sich, daß das Konto zur Aufnahme von additiven Posten und von subtraktiven Posten einzurichten ist. Zu diesem Zwecke zerfällt jedes Konto in 2 Teile: links die Sollseite und rechts die Habenseite.

Die Bedeutung der Ausdrücke Soll und Haben für die verschiedenen Kontenarten wird am besten von dem Sinne dieser Bezeichnungen in der Bilanz[1]) abgeleitet. Die Aktiven erscheinen dort auf der Sollseite. Daher wird in allen aktiven Bestandkonten der Anfangsbestand und jede spätere Zunahme ins Soll, jede Abnahme hingegen ins Haben einzutragen sein. Für alle aktiven Bestandkonten (Kassa, Rimessen, Effekten, Immobilien, Anlagen, Maschinen, Debitoren, Rohstoff-, Warenvorräte usw.) wird also Soll + und Haben — bedeuten.

Das Gegenteil gilt für die Konten der Passiven, d. h. für die passiven Bestandkonten, die alle auf der Habenseite der Bilanz erscheinen und auf denen daher der Anfangsschuldbestand, sowie dessen spätere Zunahme ins Haben, die Verminderung aber ins Soll zu buchen ist. Für alle passiven Bestandkonten (Kreditoren, Tratten, Hypothekar-, Anleihe-, Lohnschulden usw.) wird Haben + und Soll — bedeuten.

Auch das Reinvermögen erscheint auf der Habenseite der Bilanz. Deshalb wird in den Konten des Reinvermögens (Erfolgskonten) das Anfangskapital, sowie jede Zunahme durch Gewinn ins Haben, jede Abnahme durch Verlust hingegen ins Soll zu buchen sein. Der Sinn von Soll und Haben ist also für die Erfolgskonten derselbe wie für die passiven Bestandkonten: Haben + und Soll —.[2])

Die Summe der in das Soll eines Kontos (Sollsumme) und die Summe der in das Haben (Habensumme) eingetragenen Posten

---

[1]) Vgl. Kap. VIII, B.

[2]) Einen Posten in das Soll eines Kontos eintragen, heißt: das Konto debitieren, belasten. Einen Posten ins Haben buchen, heißt: das Konto kreditieren, erkennen, dem Konto gutschreiben.

gleichen sie zuweilen aus, so daß das Konto saldiert (sich ausgleicht). Findet kein solcher Ausgleich statt, so heißt die Differenz zwischen der Soll- und der Habensumme Saldo und zwar Sollsaldo, wenn die Sollsumme einen Überschuß über die Habensumme aufweist und Habensaldo im umgekehrten Fall. Beim periodischen Bücherabschluß werden alle Konten ausgeglichen (saldiert), indem auf denjenigen Konten, die einen Saldo (z. B. einen Habensaldo) aufweisen, dieser Saldo zum Ausgleich auf die schwächste Seite (ins Soll) gebucht wird. Darauf erfolgt die Wiedereröffnung des Kontos, indem derselbe Saldo wieder auf die andere Seite, d. h. auf diejenige Seite, wo er vorhin als Überschuß ermittelt worden war (ins Haben), eingestellt wird. Man sagt: der Saldo wird von der „alten Rechnung" (die abgeschlossen wird) auf die „neue Rechnung" (die eben eröffnet wird) vorgetragen.

In der Regel sollten alle aktiven Bestandkonten einen Sollsaldo und alle passiven Bestandkonten einen Habensaldo aufweisen. Dieses ergibt sich z. B. bezüglich der aktiven Bestandkonten aus der Erwägung, daß der Anfangsbestand und der Zugang ins Soll, der Abgang ins Haben gebucht wird und daß der Abgang nicht größer sein kann als Anfangsbestand plus Zugang, mit anderen Worten, die Sollsumme größer sein muß als die Habensumme.

Diese Regel trifft aber nur für einen Teil aller aktiven und passiven Bestandkonten, nämlich für die sog. reinen Bestandkonten zu. Hingegen gilt sie für alle diejenigen Bestandkonten nicht, in denen der Wert, zu welchem eine Bestandmenge zunächst ins Soll (z. B. ein Posten gekaufter Waren), dann später ins Haben (beim Verkauf dieses Warenpostens) desselben Kontos eingestellt wird, nicht derselbe bleibt: im Soll der Einkaufs-, im Haben der Verkaufspreis. Ein solches Bestandkonto wird einen Habensaldo aufweisen, sobald die Summe der Verkaufs- oder Abgangswerte größer ist als die der Einkaufs- oder Eingangswerte, ohne Rücksicht darauf, ob noch ein tatsächlicher Bestand an Waren vorhanden ist oder nicht. Mit anderen Worten: der Saldo eines solchen Kontos gibt den Bestand nicht mehr an, denn dieser Saldo wird nicht nur durch den Ab- und Zugang in den Beständen bestimmt, sondern auch durch die dabei erzielten Wertunterschiede, d. h. durch die Gewinne und Verluste. Solche Bestandkonten heißen daher gemischte Bestandkonten, weil sie im Gegensatz zu den reinen Bestandkonten nicht nur den Bestand eines aktiven oder passiven Vermögensteiles, sondern auch den Gewinn oder Verlust enthalten, der an diesem berechnet wurde. Der Saldo der gemischten Bestandkonten ist ein Gemisch von Bestand und Erfolg. Um diesen gemischten Saldo in seine

beiden Bestandteile aufzulösen, muß der Bestand festgestellt werden. Diese Feststellung geschieht:

a) entweder mit Hilfe eines Nebenbuches, in welches die eingegangenen und ausgegangenen Mengen genau verzeichnet wurden (ein solches, das Konto ergänzende Buch heißt auch Skontro), oder

b) in den meisten Fällen durch eine Inventuraufnahme.

Die Auflösung des Saldos der gemischten Bestandkonten in die beiden Elemente Bestand und Gewinn resp. Verlust geschieht bei Gelegenheit des periodischen Bücherabschlusses. Der Bestand wird auf neue Rechnung vorgetragen, während der Gewinn oder Verlust von dem Bestandkonto auf das Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. Der Vorgang wird aus folgendem Beispiel ersichtlich sein.

Beispiel. In den kaufmännischen Geschäften wird ein Warenkonto geführt, welches für die eingekauften Waren zum Einkaufspreis inklusive Einkaufskosten debitiert und für die verkauften Waren zum Verkaufspreis kreditiert wird. Dieses Warenkonto ist also ein gemischtes Bestandkonto.

1. Fall. — Die Sollsumme des Warenkontos beträgt 60 000, die Habensumme 54 000. Mithin Sollsaldo 6000. Wenn nun der Warenbestand laut Inventur 8000 beträgt, so bedeutet der Sollsaldo von 6000 die Differenz zwischen dem Bestand von 8000 und einem Gewinn von 2000. Denn

	54 000	verkaufte Waren
+	8 000	noch vorrätige Waren
	62 000	
—	60 000	eingekaufte Waren
	2 000	Gewinn.

Dasselbe in Kontoform:

Soll — **Warenkonto** — **Haben**

Soll		Haben	
Summe der Einkaufswerte .	60000	Summe der Verkaufswerte .	54000
Gewinn	2000	Inventurbestand	8000
	62000		62000
Inventurbestand	8000		

2. Fall. — Sollsumme 60 000, Habensumme 51 000; Warenbestand 8000.

Hier ist der Sollsaldo von 9000 die Summe von 8000 Warenbestand und 1000 Verlust. Denn

51 000 verkaufte Waren
+ 8 000 noch vorrätige Waren

59 000 gegen 60 000 Einkaufswert

bedeutet einen Verlust von 1000.

Warenkonto

Soll		Haben	
Summe der Einkaufswerte .	60000	Summe der Verkaufswerte .	51000
		Inventurbestand	8000
		Verlust	1000
	60000		60000
Inventurbestand	8000		

3. Fall. — Sollsumme 60 000, Habensumme 63 000, Warenbestand 8000.

Hier ist der Habensaldo von 3000 die Differenz zwischen 8000 Warenbestand und 11 000 Gewinn. Denn

63 000 verkaufte Waren
+ 8 000 vorrätige Waren

71 000 gegen 60 000 Einkaufswert

bedeutet einen Gewinn von 11 000.

Warenkonto

Soll		Haben	
Summe der Einkaufswerte .	60 000	Summe der Verkaufswerte .	63 000
Gewinn	11 000	Inventurbestand	8 000
	71 000		71 000
Inventurbestand	8000		

Einfache und doppelte Buchhaltung.

Bei der Auswahl der Konten, welche in der Fabrikbuchhaltung zu führen sind, d. h. bei der Bestimmung des Kontensystems einer Fabrik, muß zunächst die Frage, ob die einfache oder die doppelte Buchhaltung einzurichten ist, entschieden werden. Hierüber besteht keine gesetzliche Vorschrift: von Gesetzes wegen ist die doppelte Buchhaltung keinem Betriebe, weder dem Einzelkaufmann noch den Handelsgesellschaften, direkt vorgeschrieben. HGB. § 38 verlangt bloß eine „ordnungsmäßige Buchführung". Worin diese besteht, muß jeder Kaufmann je nach den Verhältnissen bestimmen. Im allgemeinen kann man sagen, daß die einfache Buchhaltung, die nur Bestandkonten führt, für Fabrikbetriebe nicht geeignet ist, weil sie, abgesehen von der geringeren Kontrollmöglichkeit, welche sie im

Vergleich zur doppelten Buchhaltung bietet, nicht in der Lage ist, folgende Aufschlüsse zu erteilen:

1. Eine vollständige und detaillierte Gewinn- und Verlustrechnung, aus welcher die Rentabilität sowohl des ganzen Betriebes als auch seiner Teile in den Einzelheiten ersichtlich wird.

2. Die Kenntnis der Selbstkosten. Theoretisch wäre es zwar nicht ausgeschlossen, daß die Bestandkonten der einfachen Buchhaltung durch eine Reihe von Aufzeichnungen über die Produktionsvorgänge und die Fabrikationsunkosten derart ergänzt würden, daß auch die eben erwähnten Angaben aus der einfachen Buchhaltung entnommen werden könnten. Praktisch aber ist dasselbe Ziel viel leichter mit der doppelten Buchhaltung zu erreichen, deren System auf die Erfassung dieser Vorgänge besonders eingerichtet ist, und außerdem sind die Ergebnisse der doppelten Buchhaltung in diesem Falle viel sicherer, als diejenigen der erweiterten, aber systemlosen einfachen Buchhaltung, weil diese nicht wie die doppelte Buchhaltung ihre Ergebnisse durch die ausnahmslos doppelte Verbuchung aller Vorgänge von selbst kontrollieren kann. Es ist die Notwendigkeit der Darstellung der Fabrikationsvorgänge, welche den Fabrikbetrieben die doppelte Buchführung indirekt vorschreibt. Wir werden daher in der Folge nur die doppelte Buchhaltung in ihrer Anwendung auf die Fabrikbetriebe behandeln.

Die doppelte Buchhaltung führt zunächst Bestandkonten, welche alle Aktiven und Passiven umfassen. Es gibt also hierin kein Mehr oder Weniger, wie in der einfachen Buchhaltung, sondern das System der Bestandkonten muß in der doppelten Buchhaltung notwendigerweise vollständig sein. Außerdem führt die doppelte Buchhaltung noch ein System von Erfolgskonten. Die beiden Hauptkonten dieser letzteren Gruppe sind das Kapital- und das Gewinn- und Verlustkonto, welch letzteres beliebig durch weitere Konten für die einzelnen Arten von Unkosten erweitert wird.

Durch dieses geschlossene System von Bestand- und Erfolgskonten erlangt die doppelte Buchhaltung ihr äußerliches, allgemein bekanntes Charakteristikum: die doppelte Verbuchung aller Geschäftsvorfälle, indem durch jede Wertänderung notwendigerweise zwei Konten getroffen werden, von denen das eine debitiert und das andere kreditiert wird. Es ist üblich, ersteres Konto zuerst, letzteres zuletzt zu nennen und beide durch das Wörtchen „an" zu verbinden. Der Buchungssatz für gegen Barzahlung verkaufte Fabrikate: Kassa an Fabrikate, bedeutet also Kassakonto Soll und Fabrikatkonto Haben.

Alle Wertänderungen, welche die Buchhaltung zu verzeichnen hat, sind:

a) entweder bloße Wertverschiebungen, z. B. Verwandlung eines Geldbetrags durch Kauf in Rohstoffe oder durch die Lohnzahlung in Arbeit,

b) oder Wertverschiebungen verbunden mit einer Wertzunahme (Gewinn) oder einer Wertabnahme (Verlust), indem sich Aufwand (Verbrauch, Kosten) und Erfolg (Leistung) nicht decken. Solche Wertzunahmen und Wertabnahmen zeigen sich besonders beim Verkauf der Fabrikate, wo der Verkaufserlös größer oder kleiner ist als die Selbstkosten, d. h. als die Summe der im Fabrikat investierten Werte.

c) Endlich können noch Wertzunahmen oder Abnahmen ohne Wertverschiebung vorkommen.

Demgemäß unterscheidet man drei Buchungsfälle.

1. Bloße Wertverschiebungen betreffen immer zwei Bestandkonten. Da die Verschiebung auf der einen Seite eine Zunahme und auf der anderen eine Abnahme bewirkt, wird ersteres Konto debitiert und letzteres kreditiert.

Beispiele. — Es werden Löhne bezahlt. Buchung: Lohn an Kassa.

Es werden Fabrikate auf Kredit an X verkauft. Buchung: Debitor X an Fabrikate.

2. Bei bloßen Wertzunahmen und -abnahmen kommen immer ein Bestandkonto — nämlich das Konto des durch die Zu- oder Abnahme betroffenen Aktivums oder Passivums — und ein Erfolgskonto zur Darstellung der erzielten Zu- oder Abnahme des Reinvermögens in Frage.

Beispiele. — Es werden Fabrikationskosten bezahlt. Diese Zahlung vermindert den Kassabestand, also Kassa Haben; die Unkosten stellen einen Verlust dar, daher Gewinn- und Verlustkonto oder auch Unkostenkonto Soll. Buchung: Unkosten an Kassa.

Es werden uns Zinsen von der Bank vergütet. Dieser Zinsgewinn gehört auf Gewinn- und Verlustkonto oder besser auf Zinsenkonto. Buchung: Debitor Bank X an Zinsen.

3. Bei Wertverschiebungen mit einer Wertzunahme oder -abnahme wird die Wertverschiebung wie oben sub 1 und der Gewinn oder Verlust wie oben sub 2 verbucht.

Beispiele. — Ein Fabrikat im Selbstkostenwert von 100 wird an einen Kunden für 130 auf Kredit verkauft.

Die Wertverschiebung besteht in der Abnahme des Fabrikatbestandes um 100 und in der Zunahme der Forderungen um 130.

Da jede Buchung eine Gleichung bedeutet (das Wörtchen **an** könnte auch durch das Zeichen = ersetzt werden), wird die Buchung **Debitor X 130 an Fabrikate 100** erst richtig sein, wenn auch der Gewinn von 30 als solcher gebucht wird. Also:

Debitor X 130 an	Fabrikate	100
	Gewinn und Verlust	30

Bei einem Verkaufspreis von 80, also mit Verlust, würde die Buchung lauten:

Debitor X	80	an Fabrikate 100
Gewinn und Verlust	20	

Übersicht.

	Buchungen.		
Wertverschiebung	Bestandkonto	an	Bestandkonto
Wertzunahme (Gewinn)	Bestandkonto	an	Erfolgskonto
Wertabnahme (Verlust)	Erfolgskonto	an	Bestandkonto
Wertverschiebung mit Gewinn	Bestandkonto	an	Bestandkonto Erfolgskonto
Wertverschiebung mit Verlust	Bestandkonto Erfolgskonto	an	Bestandkonto

Weitere in der Buchhaltung vorkommende Buchungsfälle, die nicht durch Wertänderungen hervorgerufen werden, sondern aus buchtechnischen Zwecken erfolgen, sind folgende:

1. Buchungen, um einen einzelnen Posten oder den Saldo eines Kontos auf ein anderes Konto zu bringen.

Beispiele. — Es wurde das Konto des Debitors A statt des Debitors B debitiert. Daher die Korrekturbuchung: **Debitor B an Debitor A.**

Es wird der Gewinn des Warenkontos, d. h. der nach Einstellung des Inventurbestandes auf dem Warenkonto verbleibende Habensaldo auf das Gewinn- und Verlustkonto übertragen. Buchung: **Waren an Gewinn und Verlust.**

2. Buchungen, um mehrere gleichartige Konten zu einem einzigen Konto zu vereinigen.

Beispiel. — Eine Fabrik führte bis jetzt für ihre 3 Arten von Fabrikaten Einzelkonten. Sie beschließt diese durch das Sammelkonto **Fabrikate** zu ersetzen. Wenn die 3 Einzelkonten Sollsaldi aufweisen, so lautet die Buchung:

Fabrikate an	Fabrikat A
	Fabrikat B
	Fabrikat C

Ein weiteres Beispiel dieser Art ist die Übertragung der Saldi der Unkostenkonten auf das Gewinn- und Verlustkonto beim Bücherabschluß.

3. Buchungen, um den Saldo eines Kontos unter mehrere Konten zu verteilen. Es sind dies die sog. Repartitionsbuchungen, wie sie insbesondere auf den Konten der Fabrikationsunkosten vorkommen.

Das Kontensystem.

Nach den Grundsätzen der doppelten Buchhaltung soll das Kontensystem in erster Linie vollständig sein. Demgemäß wird es nicht nur alle in der Fabrik vorhandenen Aktiven und Passiven, sowie das Kapital und die entstandenen Gewinne und Verluste, sondern auch die im Laufe der Fabrikation eingetretenen Wertänderungen, die sog. internen Fabrikationsvorgänge erfassen. Es werden daher Konten nicht nur für die in der Bilanz vorkommenden Aktiven und Passiven, sowie für das Kapital, sondern auch Konten für die durch die Fabrikationsvorgänge bewirkten Unkosten jeder Art, für die Zwischen-, Nebenprodukte, Abfälle, Halbfabrikate usw. einzurichten sein. Gerade hierin kommt die Eigenart eines jeden industriellen Betriebes in der Buchhaltung am deutlichsten zum Ausdruck: *jede Fabrik bedarf eines Kontensystems, welches ihrer besonderen Produktionstechnik und ihren sonstigen Produktionsverhältnissen angepaßt ist.* Wir werden im II. Teil feststellen, daß die Einrichtung dieses Teiles des Kontensystems, der sich auf die Fabrikation bezieht, keine bloße buchhalterische, sondern vorzugsweise eine organisatorische Tätigkeit ist, mit anderen Worten, daß diese Konten durch die Betriebsorganisation bestimmt werden.

Um aber zunächst eine möglichst umfassende Übersicht über das Ganze der Fabrikbuchhaltung zu erlangen, wollen wir vorläufig von diesen Einzelheiten absehen, indem wir die ganze buchhalterische Darstellung der Fabrikation in einem einzigen Konto, dem Fabrikationskonto, zusammenfassen. Im II. Teil wird dann dieses einheitliche Fabrikationskonto zu einem System von Fabrikationskonten entwickelt werden.

Jede Fabrik besteht aus einer technischen Abteilung, welche die produktionstechnischen Einrichtungen und Vorgänge umfaßt, und aus einer kaufmännischen Abteilung, die sich mit dem Ein- und Verkauf, sowie mit den Finanzoperationen des Unternehmens zu befassen hat. Dementsprechend unterscheiden wir im Kontensystem der Fabrikbuchhaltung die kaufmännischen Konten und die Konten der Fabrikation.

I. Die kaufmännischen Konten sind dieselben, welche in jeder kaufmännischen Buchführung vorkommen, und zwar sollen in der Folge aus dieser Gruppe folgende Konten dargestellt werden:

1. Das Kassakonto.
2. Das Rimessen- und das Trattenkonto.
3. Das Effekten- und das Effektenzinsenkonto.
4. Die Personenkonten: Debitoren-, Kreditorenkonto.
5. Das Geschäfts- und das Fabrikmobilienkonto.
6. Das Kapitalkonto.
7. Das Gewinn- und Verlustkonto und die Unkostenkonten.

II. Die Konten der Fabrikation. Aus dieser Gruppe vorläufig nur das Fabrikationskonto.

IV. Die kaufmännischen Konten.

A. Die Bestandkonten.

1. Das Kassakonto.

Das Kassakonto ist ein aktives Bestandkonto, welches für den Anfangsbarbestand, sowie für die Bareinnahmen debitiert und für die Barausgaben kreditiert wird.

Das Kassakonto soll in der Fabrik unbedingt als reines Bestandkonto geführt werden, so daß der jeweilige Sollsaldo stets mit dem Kassabestand übereinstimmt. Die Befolgung dieses Prinzips erleichtert in wesentlicher Weise die Kontrolle der Kassaverwaltung. Zu diesem Zweck ist erfordert:

1. daß jede Kassadifferenz gleich nach ihrer Ermittlung gebucht wird und zwar bei einem Kassaüberschuß

Kassa an Gewinn und Verlust

und bei einem Kassamanko

Gewinn und Verlust an Kassa.

An Stelle des Gewinn- und Verlustkontos kann für die Verbuchung der Kassadifferenzen auch ein besonderes Inventurdifferenzenkonto verwendet werden, auf welches auch die sonstigen Fehlbeträge in den Rohstoffen, Fabrikaten usw. gebucht werden;

2. daß nur solche Geldsorten auf Kassakonto gebucht werden, die einen konstant bleibenden Wert haben, wie die Münzen und die Noten der meisten Kulturstaaten.

Es dürfen also nicht auf Kassakonto gebucht werden:

a) Alle Schecks und Wechsel, bei deren Einlösung Spesen und

Kursdifferenzen entstehen. Spesenfrei auszahlbare Schecks, insbesondere Platzschecks, können auf Kassakonto gebucht werden.

Leider unterlassen es manche Fabriken, ein besonderes Wechselkonto einzurichten und lassen ihren allerdings nicht sehr bedeutenden Wechselverkehr durch das Kassakonto laufen. Dieses Verfahren ist nicht zu empfehlen.

b) Der Giro- und Postscheckverkehr. Hierfür sind besondere Konten einzurichten.

c) Die fremden Geldsorten und alle auf fremde Währungen lautenden Noten, Wechsel, Schecks usw. Hierfür sind besondere Kassakonten einzurichten, die den Namen der betreffenden Währung tragen, z. B. Rubelkassakonto. Es empfiehlt sich, alle Einnahmen und Ausgaben zu einem festen Umrechnungskurs auf diese Konten zu verbuchen und die jeweilige Differenz zwischen dem festen Umrechnungskurs und dem wirklichen Kurs auf einem Agiokonto zu verrechnen.

2. Die Wechselkonten.

Der Wechselverkehr der Industriebetriebe ist in den meisten Fällen nicht sehr bedeutend. Größere Fabriken lehnen es vielfach prinzipiell ab, Tratten ihrer Lieferanten zu akzeptieren, und die auf dem Lande angesiedelten Betriebe nehmen Wechsel, Schecks u. dgl. nur ungern als Zahlung an. Die in manchen Fabrikbilanzen ausgewiesenen hohen Wechselschulden umfassen außer den eigentlichen Akzepten an die Lieferanten, auch die auf sehr große Beträge lautenden Akzepte von Bankwechseln — als Mittel zur Kapitalbeschaffung — und die bei Verkaufsvereinigungen und Syndikaten als Garantie üblichen Kautionstratten.

Man unterscheidet die Besitzwechsel oder Rimessen und die Schuldwechsel oder Tratten.

Das Rimessen- oder Besitzwechselkonto verrechnet die Wechselforderungen auf Dritte. Das Rimessenkonto ist ein aktives Bestandkonto und wird als solches für den Anfangswechselbestand und für jede spätere Zunahme der Wechselforderungen debitiert. Solche Wechselforderungen sind:

1. diejenigen Eigenwechsel, in welchen die Fabrik als Remittent erscheint;

2. die auf Dritte gezogenen Tratten;

3. die an die Fabrik als Indossatar von Dritten indossierten Eigenwechsel und Tratten.

Das Rimessenkonto wird kreditiert, wenn eine der eben er-

Rimessenbuch

Eingangs-Datum		Nr.	Ausstellungs- Zeit		Ausstellungs- Ort	Indossant	Bezogener	Zahlungs-Ort	Verfall		Betrag		Ausgangs-Datum		Nr.	Bezahlt	Indossiert an
April	*27*	*43*	*April*	*15*	*Forst*	*Wahn & Co.*	*Max Löbel*	*Sorau*	*Juni*	*15*	*2000*	—					

Trattenbuch[1]

Eingangs-Datum		Nr.	Ausstellungs-Datum		Aussteller	Ordre	Datum des Akzepts		Verfall		Betrag		Datum der Einlösung		Präsentant
März	*17*	*5*	*März*	*15*	*Schulz & Co.*	*eigene*	*März*	*18*	*Mai*	*15*	*1000*	—	*Mai*	*15*	*Handelsbank*

wähnten Wechselforderungen an Dritte indossiert oder am Verfalltag bezahlt wird.

Das Rimessenkonto soll als reines Bestandkonto geführt, d. h. stets für die Wechselsumme ohne Abzug debitiert und kreditiert werden, so daß der jeweilige Sollsaldo den Betrag der Wechselsummen der im Portefeuille befindlichen Besitzwechsel ergibt. Dadurch wird die Kontrolle des Wechselbestandes an Hand des Kontos erleichtert. Die Differenzen, d. h. die Diskontabzüge, welche beim Erwerb und bei der Weiterbegebung der Rimessen entstehen und von der Wechselsumme in Abzug gebracht werden, gehören nicht auf Rimessenkonto, sondern auf ein Erfolgskonto: Diskonto- oder Zinsenkonto. Desgleichen gehören die Kursdifferenzen bei Wechseln in fremder Währung und die Inkassospesen auf Agio- respektiv Unkostenkonto.

Das Rimessenkonto wird durch ein Rimessenskontro oder Rimessenbuch ergänzt, in welches jede Rimesse mit ausführlichen Angaben eingetragen wird (vgl. S. 21).

Das Schuldwechsel- oder Trattenkonto ist das Konto für die Verrechnung der Wechselschulden, d. h. jener Wechsel, die an Dritte zu bezahlen sind. Als passives Bestandkonto weist das Trattenkonto, auch Akzeptkonto genannt, einen Habensaldo auf.

Es wird für die ausgestellten Eigenwechsel, sowie für die akzeptierten Tratten kreditiert und für die am Verfalltag eingelösten Wechselschulden debitiert.

Das Trattenkonto ist ebenso wie das Rimessenkonto als reines Bestandkonto zu führen, was hier um so leichter ist, als Differenzen zwischen dem Haben- und dem Sollwert auf dem Trattenkonto — im Gegensatz zu dem Rimessenkonto — kaum vorkommen, da der Wechselschuldner die ganze Wechselsumme ohne Abzüge, aber auch ohne Zuschläge an den Präsentanten zu zahlen hat: Wechselschulden sind Holschulden; die Einziehungskosten trägt der Gläubiger.

Zur Ergänzung des Trattenkontos wird ein Trattenbuch geführt (vgl. S. 21).

3. Das Effektenkonto.

Das Effektenkonto ist das Konto für die Wertpapiere (Aktien, Obligationen). Es ist ein aktives Bestandkonto, welches für den Kurswert der angeschafften Effekten plus Bankprovision, Courtage und Effektenstempel beim Ankauf debitiert und für den Nettoverkaufserlös der verkauften Effekten, d. h. für den Kurswert abzüglich Verkaufsprovision, Courtage und Effektenstempel kreditiert wird. Hingegen sind die beim Effektenkauf gezahlten und die beim Verkauf

erhaltenen Effektenzinsen für die Zeit vom letzten Zinstermin bis zum Kauf-, respektiv Verkaufsdatum auf ein besonderes Effektenzinsenkonto zu buchen.

Losgewinne bei Prämienanleihen gehören als außerordentliche Gewinne auf Gewinn- und Verlustkonto, und nicht auf Effektenkonto oder Effektenzinsenkonto.

Das Effektenzinsenkonto ist kein Bestand-, sondern ein Erfolgskonto, das wir des Zusammenhangs wegen an dieser Stelle erwähnen müssen.

Es wird für die Effektenzinsgewinne kreditiert, nämlich:

1. für die einkassierten, fälligen Dividendenscheine und Coupons;
2. für die beim Verkauf von Effekten erhaltenen Stückzinsen.

Das Konto wird für die beim Ankauf von Effekten gezahlten Stückzinsen debitiert.

Der Abschluß des Effektenzinsenkontos geschieht durch Übertragung seines Saldos auf das Gewinn- und Verlustkonto.

Soll **Schema des Effektenzinsenkontos** **Haben**

Soll		Haben	
Stückzinsen der eingekauften Effekten	600	Inkasso von fälligen Dividendenscheinen und Coupons	1300
an Gewinn und Verlust, Zinsgewinn [1])	*900*	Stückzinsen der verkauften Effekten	200
		per Gewinn und Verlust, etwaige Zinsverluste . . .	—
	1500		1500

4. Die Kontokorrentkonten.

Die Kontokorrent- oder Personenkonten sind die Konten für die Verrechnung der Forderungen und der Schulden, die sich aus dem Verkehr mit den Geschäftsfreunden ergeben. Zu den Personenkonten gehören:

1. Die Konten der Kunden und Schuldner: die Debitorenkonten.

2. Die Konten der Lieferanten und Gläubiger: die Kreditorenkonten.

3. Die Konten für den Geld- und Kreditverkehr mit den Banken: die Bankkonten. Ein Bankkonto ist entweder ein Debitorenkonto, wenn der Fabrikant auf einem Scheck-, Depositen- oder Girokonto ein verfügbares Guthaben bei der Bank unterhält, oder ein Kre-

[1]) Der Kursivdruck bezeichnet die Abschlußbuchungen.

ditorenkonto, wenn der Fabrikant Bankschulden hat, d. h. den Bankkredit zur Ergänzung seiner eigenen Mittel in Anspruch nimmt.

Alle Personenkonten sind also entweder Debitoren- oder Kreditorenkonten.

Im Kontensystem der Fabrikbuchhaltung wird meistens für alle Debitoren ein Kollektivkonto, das Debitorenkonto, und für alle Kreditoren ein Kollektivkonto, das Kreditorenkonto, eröffnet. Dagegen werden für die einzelnen Banken Einzelkonten eingerichtet.

Die Vereinigung des Debitoren- und des Kreditorenkontos zu einem einzigen Korrespondentenkonto ist nicht zu empfehlen, weil die Debitoren und die Kreditoren in der Bilanz getrennt anzugeben sind, während das Korrespondentenkonto in seinem Soll- oder Habensaldo nur den Überschuß der Debitoren über die Kreditoren, respektiv der Kreditoren über die Debitoren anzugeben vermag.

Zur Ergänzung der beiden im Hauptbuch geführten Kollektivkonten, Debitorenkonto und Kreditorenkonto werden zwei Hilfsbücher, auch Kontokorrentbücher genannt, geführt, das Debitoren- und das Kreditorenbuch, in welchen jeder Debitor und jeder Kreditor ein besonderes Konto erhält, mit Ausnahme gelegentlicher Kunden und Lieferanten, die in einem Konto pro diverse als Sammelkonto zusammengefaßt werden.

Im Fabrikationsgeschäft kommt es häufig vor, daß ein und derselbe Geschäftsfreund zugleich Kunde und Lieferant, d. h. Debitor und Kreditor ist. Ein Walzwerk liefert beispielsweise einer Werkzeugfabrik Stabeisen und bezieht von dieser Werkzeuge für die eigenen Werkstätten. Oder eine Fabrik elektrischer Apparate bezieht den Kupferdraht von einem Kupferwalzwerk und versorgt dieses mit elektrischen Anlagen. Die Kontierung dieses gleichzeitigen Kunden- und Lieferantenverhältnisses kann auf zwei Arten geschehen:

1. Der ganze Verkehr mit dem Kundenlieferanten wird in einem einzigen Konto dargestellt. Dieses Verfahren hat den Nachteil, daß das Konto bei größerem Verkehr wenig übersichtlich wird, und es bald ein Debitor- bald ein Kreditorenkonto ist, das abwechselnd vom Debitoren- in das Kreditorenbuch übertragen werden muß.

2. Es wird ein Konto für das Kunden- und eines für das Lieferantenverhältnis, d. h. ein Debitoren- und ein Kreditorenkonto für denselben Geschäftsfreund eingerichtet, und es finden periodische, z. B. vierteljährliche Überträge des Habensaldos des Kreditorenkontos auf das Debitorenkonto oder umgekehrt des Sollsaldos des letzteren auf das erstere statt.

Wenn der Kunde = Lieferant A in den Büchern als Debitoren-



konto A mit einem Sollsaldo von 2000 und als Kreditorenkonto A mit einem Habensaldo von 3000 erscheint, so wird gebucht:

Kreditor A an Debitor A 2000.

Dadurch wird das Debitorenkonto ausgeglichen, und es bleibt auf dem Kreditorenkonto ein Habensaldo von 1000, der noch zu begleichen ist.

Das Debitorenkonto.

Das Debitorenkonto ist ein aktives Bestandkonto, das, wenn es sich nicht ausgleicht, stets einen Sollsaldo aufweist und somit als Aktivum in der Bilanz erscheint.

Das Debitorenkonto wird für jede Forderung auf einen Dritten belastet und für die Verminderung, resp. für den Ausgleich dieser Forderung durch Teil- oder Ganzzahlung, durch Rücksendung bezogener Waren, Preisnachlaß, Skonto, Frachtvergütung, Kompensation (Gegenlieferung) usw. kreditiert.

Das Kreditorenkonto.

Das Kreditorenkonto ist ein passives Bestandkonto, welches, wenn es sich nicht ausgleicht, einen Habensaldo aufweist, der in der Bilanz als Passivum erscheint. Es wird für die zugunsten Dritter entstandenen Schulden kreditiert und für die teilweise oder gänzliche Begleichung dieser Schuld durch Zahlung, Retoursendung, Frachtvergütung, Preisnachlaß, Skonto usw. belastet.

Zu den Kreditorenkonten gehören auch:

1. Das Hypothekarschuldenkonto, welches für die grundbücherlich auf den Immobilien ruhenden Schulden kreditiert und für die Rückzahlungen debitiert wird. Die auf die Hypothekarschulden bezahlten Zinsen werden dem Hypothekarzinsenkonto belastet, dessen Saldo später auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird.

2. Die Einlagekonten der stillen Gesellschafter. Hat der Inhaber einer Fabrik einen oder mehrere stille Gesellschafter, so eröffnet er einem jeden ein Konto für seine Einlage, z. B. Eduard Wegener Einlagekonto, oder Ed. Wegener Illatenkonto.[1])

Die Vereinigung eines Geschäftsinhabers mit einem oder mehreren stillen Gesellschaftern bildet keine Handelsgesellschaft. Der Stille gilt nicht als Gesellschafter, als Mitinhaber. Im Falle des Konkurses des Geschäftsinhabers ist der Stille Konkursgläubiger ebenso wie die anderen Geschäftsgläubiger und, wenn er mit seiner Einlage rück-

---

[1]) Illation, Illationsgut, Apport heißt das in ein Unternehmen Eingelegte, Eingebrachte. Derjenige, der es einbringt, heißt Illations- oder Apportgläubiger.

ständig ist, Geschäftsschuldner (Debitor) wie die anderen. Das Einlagekonto des stillen Gesellschafters ist daher ein Kreditoren- und kein Kapitalkonto.

Das Einlagekonto wird für die Einlage, sowie für die Zinsen und die Gewinnanteile, die dem Stillen zukommen, kreditiert und für seine Entnahmen und seine Verlustanteile debitiert. Eine Beteiligung am Verlust kann dem Stillen vertraglich ganz erlassen werden.

5. Die Konten der Mobilien.

Man unterscheidet die Geschäftsmobilien, welche in der kaufmännischen Abteilung einer Fabrik vorkommen, und die Fabrikmobilien, auch Utensilien oder Fabrikinventar genannt. Diese zwei Gattungen von Mobilien werden meistens auf zwei getrennten Konten verrechnet, die aber beide nach dem gleichen Prinzip geführt werden: es sind aktive Bestandkonten, welche für die angeschafften Mobilien debitiert und für die veräußerten und abhanden gekommenen Mobilien, sowie für den Wert der Abnutzung, die sog. Abschreibung, kreditiert werden.

Die Buchung für die Abschreibung lautet:

Gewinn und Verlust an Mobilien.

Viele Fabriken schreiben grundsätzlich ihre Geschäftsmobilien bis auf eine Mark ab. Manche verrechnen außerdem die im Laufe des Jahres angeschafften Mobilien nicht als Aktivum, sondern als Unkosten, d. h. sie belasten dafür nicht das Mobilien-, sondern ein Unkostenkonto.

Für die Geschäftsmobilien wird meistens nur ein Sammelkonto geführt, dagegen werden die Fabrikmobilien oft auf mehrere Konten verteilt, z. B. Werkzeuge, Lagerinventar, Fuhrwerke, sonstige Utensilien usw.

V. B. Die Erfolgskonten.

1. Das Kapitalkonto.

Das Kapitalkonto ist das Konto des Reinvermögens, d. h. der Differenz zwischen den Aktiven und den Passiven. Es ist in der Gruppe der Erfolgskonten das Hauptkonto, auf welches beim Bücherabschluß alle übrigen Erfolgskonten zurückgeführt, d. h. übertragen werden.

Das Kapitalkonto wird zu Beginn des Geschäftsjahres für das anfängliche Reinvermögen, sowie am Ende des Geschäftsjahres durch Übernahme der Saldi der übrigen Erfolgskonten für die Zunahme des Kapitals durch Gewinn kreditiert und für dessen Verminderung durch Verluste debitiert. Desgleichen werden Erhöhungen und Ver-

minderungen des Kapitals des Unternehmens durch Vermehrung oder Verminderung der Einlage dem Kapitalkonto gutgeschrieben bzw. belastet.

Ist die Summe der Aktiven größer als die der Passiven, so schließt das Kapitalkonto mit einem Habensaldo und im umgekehrten Fall mit einem Sollsaldo ab. Im ersteren Fall erscheint das Kapital in der Bilanz zum Ausgleich auf der Seite der Passiven, im letzteren Fall auf der Seite der Aktiven. Letztere Bilanz heißt Unterbilanz.

In der Regel tritt das Kapitalkonto nur zu Beginn und zu Ende des Geschäftsjahres, d. h. bei der Eröffnung und dem Abschluß der Konten und im Laufe des Jahres nur bei Erhöhung und Verminderung der Kapitaleinlage in Tätigkeit. Die laufenden Entnahmen aus der Kasse und aus dem Warenlager des Unternehmens für die Privatbedürfnisse des Inhabers werden, an Stelle des Kapitalkontos, einem Privatkonto belastet, welches ebenfalls für die Rückzahlungen kreditiert wird. Der Sollsaldo des Privatkontos wird erst am Ende des Jahres als Kapitalverminderung durch die Buchung: Kapital an Privat auf Kapitalkonto übertragen.

Die während des Geschäftsjahres entstandenen Gewinne und Verluste werden anstatt dem Kapitalkonto dem Gewinn und Verlustkonto (entweder direkt oder zunächst einem Unterkonto des Gewinn- und Verlustkontos) gutgeschrieben resp. belastet. Am Ende des Jahres wird dann der Habensaldo oder der Sollsaldo des Gewinn- und Verlustkontos als Nettogewinn bzw. Nettoverlust auf das Kapitalkonto durch die Buchung

Gewinn und Verlust an Kapital, Nettogewinn,

oder

Kapital an Gewinn und Verlust, Nettoverlust,

übertragen.

Diese Grundsätze gelten aber nur für das Kapitalkonto des Einzelunternehmens, der stillen Gesellschaft, der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft. Dagegen nimmt in der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter den Erfolgskonten das Gewinn und Verlustkonto neben dem Kapitalkonto (Aktienkapital resp. Stammkapital) eine selbständige Stellung ein. In diesen Gesellschaften wird auf das Kapitalkonto nur das anfängliche, statutenmäßige Aktien- resp. Stammkapital, sowie spätere Kapitalserhöhungen und -verminderungen gebucht, während die Gewinne und Verluste auf dem Gewinn- und Verlustkonto verbleiben und nicht am Ende des Geschäftsjahres auf Kapitalkonto übertragen werden.

Über die Handhabung des Kapitalkontos in den verschiedenen

industriellen Gesellschaftsformen sind folgende Eigentümlichkeiten zu erwähnen.

Das Einlagekonto des stillen Gesellschafters ist kein Kapital-, sondern ein Einlagekonto (Kreditorenkonto).

In der offenen Handelsgesellschaft gibt es mehrere Kapitalkonten, indem jedem Gesellschafter ein Kapitalkonto eröffnet wird, welches für den Betrag seiner Anfangseinlage, späterer Nachzahlungen, sowie für seinen Anteil am Jahresgewinn kreditiert und für die gänzliche oder teilweise Zurückziehung der Einlage, sowie für den Verlustanteil debitiert wird. Wenn der Verlust die Einlage des Gesellschafters übersteigt, so weist sein Kapitalkonto einen Sollsaldo auf. Da der Gesellschafter unbeschränkt haftet, ist dieser Sollsaldo eine Schuld seinerseits an die Gesellschaft.

Dasselbe gilt für die Kapitalkonten in der Kommanditgesellschaft. Nur kann das Kapitalkonto eines Kommanditisten, der seine Einlage vollständig eingezahlt hat, nie einen Sollsaldo aufweisen, d. h. es kann dieses Konto für den Verlustanteil nur bis zur Höhe des noch vorhandenen Habensaldos debitiert werden; denn der Kommanditist haftet nur bis zur Höhe seiner Einlage.

In der Aktiengesellschaft ist das Kapitalkonto ebenfalls kein einheitliches, vielmehr verteilt sich das Kapital unter die drei Konten: Aktienkapitalkonto, Gewinn- und Verlustkonto und Reservekonto.

a) Das Aktienkapitalkonto wird nur für den Nennbetrag der ausgegebenen Aktien, sowie für spätere Erhöhungen des Aktienkapitals kreditiert und für Verminderungen des Aktienkapitals debitiert. Es kann immer nur einen Habensaldo aufweisen — selbst im Falle der Unterbilanz — und wird durch die Gewinne und Verluste ziffernmäßig nicht geändert.

b) Das Gewinn- und Verlustkonto wird durch den Übertrag der Saldi seiner Unterkonten am Ende des Jahres für die Gewinne kreditiert und für die Verluste debitiert. Im Falle eines Reingewinnes wird es am Jahresschluß einen Habensaldo aufweisen, der nicht auf Aktienkapitalkonto übertragen, sondern verteilt wird. (Vgl. das Beispiel von Kap. XXVI.)

Schließt hingegen das Geschäftsjahr mit Verlust ab, d. h. weist das Gewinn- und Verlustkonto einen Sollsaldo auf, so kann naturgemäß keine Gewinnverteilung stattfinden, vielmehr wird dieser Sollsaldo, falls ein Reservekonto besteht, auf dieses Konto durch die Buchung

Reserve an Gewinn und Verlust

übertragen, d. h. es wird der Jahresverlust durch die Reserve ge-

deckt, so daß sich das Gewinn- und Verlustkonto, falls der Verlust durch die Reserve ganz gedeckt werden konnte, nach dieser Buchung ausgleicht. Falls dagegen keine Reserve vorhanden ist oder die vorhandene Reserve zur Deckung des Verlustes nicht ausreicht, bleibt der ganze bzw. der ungedeckte Teil des Verlustes als Sollsaldo auf dem Gewinn- und Verlustkonto, welches somit auf der Aktivseite der Bilanz erscheint.

c) Über die Reservekonten vgl. Kap. XXVI.

Das bezüglich des Kapitalkontos der Aktiengesellschaft Gesagte gilt auch für die Kommanditgesellschaft auf Aktien, jedoch mit dem Unterschied, daß hier außer dem Aktienkapital-, dem Reserve- und dem Gewinn- und Verlustkonto noch ein viertes Kapitalkonto vorkommt: die Kapital- oder Einlagekonten der unbeschränkt haftenden Komplementäre (Geranten), welche nach denselben Grundsätzen wie die Kapitalkonten der Gesellschafter in der offenen Handelsgesellschaft geführt werden.

Das Kapital der Ges. mit beschränkter Haftung setzt sich, ähnlich wie das Kapital der Aktiengesellschaft, aus den drei Konten Stammkapitalkonto, Reservekonto und Gewinn- und Verlustkonto zusammen. Auch hier wird die Höhe des Stammkapitals durch die erzielten Gewinne und Verluste nicht beeinflußt.

2. Das Gewinn- und Verlustkonto und seine Unterkonten.

Das Prinzip für die Führung des Gewinn- und Verlustkontos lautet allgemein: das Konto wird für die Verluste debitiert und für die Gewinne kreditiert. In seinem Habensaldo am Jahresschluß erscheint der Jahresgewinn, der, wie eben dargestellt, je nach der Unternehmungsform entweder auf Kapitalkonto übertragen oder verteilt wird; desgleichen wird je nach der Unternehmungsform der Jahresverlust, d. h. der Sollsaldo des Gewinn- und Verlustkontos entweder auf Kapitalkonto oder auf Reservekonto übertragen, oder er bleibt auf dem Gewinn- und Verlustkonto ruhen.

Wie das Kapital-, so tritt auch das Gewinn- und Verlustkonto erst am Ende des Geschäftsjahres bei Gelegenheit des Bücherabschlusses als Sammelkonto in Tätigkeit. An seine Stelle treten im Laufe des Jahres eine Reihe von Einzelkonten, auf denen die entstandenen Gewinne und Verluste fortdauernd verrechnet werden. Von diesen Unterkonten des Gewinn- und Verlustkontos, die alle nach demselben Buchungsprinzip (Verluste ins Soll, Gewinne ins Haben) geführt werden, seien folgende erwähnt.

Für außergewöhnliche, während des Jahres vorkommende Ge-

winne und Verluste, die nicht als Ergebnis des regulären Geschäfts- oder Fabrikationsbetriebes aufzufassen sind, wie z. B. Gewinne aus Prämienpapieren, Konsortialbeteiligungen, Grundstückspekulationen und Effektenbesitz, Verluste durch Defraudationen, größere Betriebsunfälle, Prozesse und dgl., wird meist ein Konto für außergewöhnliche Gewinne und Verluste eröffnet, dessen Saldo erst am Ende des Jahres auf das Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird.

Auch die während des Jahres aus Geschäft und Fabrikation stammenden Gewinne und Verluste werden nicht direkt auf das Gewinn- und Verlustkonto gebucht. Diese Gewinne befinden sich zum größten Teil auf den gemischten Bestandkonten, insbesondere auf den Verkaufskonten oder Warenkonten, deren Saldo, wie in Kapitel III nachgewiesen, aus Bestand und Gewinn oder Verlust besteht. Dieser Gewinn oder Verlust wird erst am Ende des Jahres von den gemischten Bestandkonten auf das Gewinn- und Verlustkonto übertragen.

Auch die übrigen Verluste aus dem Geschäftsbetrieb, insbesondere die Unkosten, werden auf Unkostenkonten gebucht, aus welchen sie ebenfalls erst beim Bücherabschluß auf das Gewinn- und Verlustkonto durch die Buchung

Gewinn und Verlust an Unkosten

übertragen werden. Zu den Unkostenkonten gehören beispielsweise: Provisions-, Agio-, Zinsen- (vgl. das Hypothekarzinsenkonto), Reisekosten-, Gehälter-, Steuern-, Reklame-, Emballage-, Verkaufsunkosten-, Verwaltungsunkosten- und besonders in Fabriken das Fabrikationsunkostenkonto, welches in ein ganzes System von Unterkonten für die verschiedenen Arten von Fabrikationsunkosten zerlegt werden kann. Überhaupt wird die Gliederung der Unkostenkonten durch die Bedürfnisse des Unternehmens entschieden. Je mehr Unkostenkonten eröffnet werden, desto weiter geht die Unkostenspezialisation in der Buchhaltung, und desto genauer und ausführlicher kann die Unkostenkalkulation gestaltet werden.

In der Regel werden die Unkostenkonten in der Weise abgeschlossen, daß ihr Saldo als Verlust auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. Buchung: Gewinn und Verlust an Unkosten. Eine Ausnahme in dieser Hinsicht bilden jedoch die Fabrikations- und die Verkaufsunkosten.

Die Fabrikationsunkosten sind eigentlich keine Unkosten, sondern, ebenso wie die durch die Fabrikation verursachten Rohstoff- und Lohnkosten, Kosten, deren Gegenwert in den Fabrikationserzeugnissen liegt. Wie wir im nächsten Abschnitt sehen werden, werden

in der Fabrikbuchhaltung alle Fabrikationskosten einem Fabrikationskonto belastet; daher geschieht der Übertrag des Sollsaldos des Fabrikationsunkostenkontos nicht auf das Gewinn- und Verlust-, sondern auf das Fabrikationskonto. Buchung: Fabrikation an Fabrikationsunkosten.

In der Fabrikbuchhaltung besteht meist ein Verkaufskonto, welches für den Verkaufserlös der Fabrikate kreditiert wird. Wenn nun der Absatz der Fabrikate Unkosten, wie Frachtauslagen, Reise-, Reklamekosten u. dgl. verursacht, wodurch der Verkaufserlös vermindert wird, so können diese Unkosten entweder dem Verkaufs- oder einem Verkaufsunkostenkonto belastet werden. Im letzteren Fall wird der Sollsaldo des Verkaufsunkostenkontos auf Verkaufskonto übertragen. Buchung: Verkauf an Verkaufsunkosten.

Ein weiteres, in der Fabrikbuchhaltung zuweilen vorkommendes Unterkonto des Gewinn- und Verlustkontos ist das Inventurdifferenzenkonto, welches für alle sowohl im Laufe des Jahres als auch besonders bei Gelegenheit der Inventur festgestellten Fehlbeträge in der Kasse, dem Wechselportefeuille, den Waren, Fabrikaten, Rohstoffen, Materialien und den sonstigen Beständen debitiert und für etwaige Überschüsse in diesen Beständen kreditiert wird. Das Inventurdifferenzenkonto wird am Ende des Jahres durch den Übertrag seines Saldos auf Gewinn- und Verlustkonto saldiert.

VI. Grundzüge des Fabrikations-, des Rohstoff- und des Verkaufskontos.

Literatur zu Kap. VI und XIX.

Reisch & Kreibig, Bilanz und Steuer, Bd. I.
Schär-Langenscheidt, Kaufmännische Unterrichtsstunden, Kursus I, Lektion 19.
Calmes, Fabrikbetrieb, Kap. XXIII.

In der Buchhaltung der kaufmännischen Geschäfte wird ein Warenkonto geführt, welches für die Einkaufskosten, d. h. für den Einkaufspreis zuzüglich Fracht, Zoll, Zufuhr- und Lagerspesen der eingekauften Waren debitiert und für den Verkaufserlös dieser Waren kreditiert wird.

Wenn jemand von seinem Lieferanten A 200 qm Glasplatten zu M. 11.— kauft, wobei er für Fracht- und Zufuhrkosten M. 190.— auslegt, und nachher von dieser Ware 130 qm franko zu M. 14.— an den Kunden B verkauft und die Lieferungskosten in Höhe von M. 32.— zahlt, so erhält das Warenkonto folgende Gestalt.

Soll	Waren		Haben
an Kreditor A, s. Rechnung	2200	per Debitor B, m. Rechnung	1820
an Kassa, Barauslagen beim Einkauf	190	*per Bilanzkonto, Warenbestand*	*770*
an Kassa, Barauslagen beim Verkauf	32		
an Gewinn und Verlust, Gewinn	*168*		
	2590		2590
an Bilanzkonto, Warenbestand	*770*		

Nach Eintragung der Einkaufs- und Verkaufsbuchungen weist das Warenkonto einen Sollsaldo auf von

$$2422 - 1820 = 602.$$

Da Einkaufs- und Verkaufswert verschieden sind, ist dieser Saldo ein Gemisch von Bestand an unverkauften Waren und Gewinn oder Verlust. Beim Abschluß des Kontos wird der Warenvorrat von 70 qm, der in der Inventur vorsichtigerweise nur zum Einkaufspreis, also mit $70 \times 11 = 770$ bewertet wird, durch die Buchung

Bilanzkonto an Warenkonto 770

in das Haben des Warenkontos eingestellt. Der nunmehrige Habensaldo von $2590 - 2422 = 168$ ist der Nettogewinn, der als solcher durch die Buchung

Waren an Gewinn und Verlust 168

auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. Das Warenkonto gleicht sich nunmehr aus.

An den Abschluß des Warenkontos schließt sich die Eröffnung zu Beginn des nächsten Geschäftsjahres an, indem der Warenbestand wieder in das Soll des Warenkontos eingesetzt wird. Die Buchung hierfür ist die umgekehrte, wie beim Abschluß, nämlich

Warenkonto an Bilanzkonto 770.

Erste Form der Darstellung der Fabrikation: Konzentration aller Fabrikationsbuchungen auf dem Fabrikationskonto.

Dem eben dargestellten Warenkonto, welches ein gemischtes Bestandkonto ist, entspricht in der Fabrikbuchhaltung eine Gruppe von Konten, die sog. Konten der Fabrikation, welche nicht nur, wie das Warenkonto, den Einkauf der Rostoffe und Materialien und den Verkauf der Fertigfabrikate, sondern auch die Bearbeitung der Rohstoffe zu Halb- und Fertigfabrikaten, die Verrechnung der Arbeitslöhne und der sonstigen Fabrikationskosten, sowie der entstandenen

Nebenprodukte und Abfälle darstellen. Diese Gruppe von Konten der Fabrikation, deren Darstellung den Gegenstand des II. Teiles dieses Buches bildet, läßt sich in ihrer einfachsten Gestalt auf ein einziges Konto, das **Fabrikationskonto**, zurückführen. Es gibt tatsächlich Fabriken, welche zur Darstellung der Fabrikation nicht mehrere Konten, sondern nur ein einheitliches Fabrikationskonto nach folgendem Schema führen.

Beispiel:

Anfangsvorrat an Roh- und Hilfsstoffen		20 000
„ „ Halb- und Fertigfabrikaten . . .		0
Anschaffungskosten der Roh- und Hilfsstoffe:		
Rechnungen der Lieferanten	55 000	
Barauslagen für Bezugskosten	5 000	
	60 000	
Rabatt und sonstige Vergütungen der Lieferanten	1 000	59 000
Bezahlte Arbeitslöhne		24 000
Verkaufserlös der abgesetzten Fabrikate . .	85 000	
Rabatte und sonstige Vergütungen an Kunden	2 000	83 000
Einkaufswert der verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe		70 000
Selbstkosten der hergestellten Fabrikate		93 500
Schlußinventur:		
Bestand an Roh- und Hilfsstoffen. . . .	9 000	
„ „ Fertigfabrikaten	5 500	
„ „ Halbfabrikaten	500	15 000

Soll **Fabrikationskonto** **Haben**

Soll		Haben	
an **Bilanzkonto**, Anfangsvorrat an Rohstoffen .	20000	per **Debitoren**, Verkaufserlös	85000
an **Kreditoren**, Rechnungen für bezogene Rohstoffe	55000	per **Kreditoren**, Vergütungen an den angeschafften Rohstoffen .	1000
an **Kassa**, Barauslagen .	5000	*per Bilanzkonto, Endbestand an Rohstoffen und Fabrikaten . . . .*	*15000*
an **Kassa**, Lohnauszahlung	24000	*per Gewinn und Verlust, Verlust . . . . . .*	*5000*
an **Debitoren**, Vergütungen an den verkauften Fabrikaten	2000		
	106000		*106000*
an Bilanzkonto, Anfangsvorrat an Rohstoffen und Fabrikaten	*15000*		

Vor den Abschlußbuchungen weist das Fabrikationskonto einen Sollsaldo von 106 000 — 86 000 = 20 000 auf. Dieser Saldo ist ein Gemisch von Bestand an vorrätigen Rohstoffen, sowie unverkauften Fabrikaten und Gewinn oder Verlust. Beim Bücherabschluß erfolgt die Zerlegung: Durch Einstellung des durch eine Inventur festgestellten Wertes der Vorräte auf 15 000 ins Haben (Buchung: Bilanz an Fabrikation 15 000), verbleibt auf dem Fabrikationskonto noch ein Sollsaldo von 5000, der als Verlust auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. Buchung: Gewinn und Verlust an Fabrikation 5000. Im neuen Geschäftsjahr wird das Fabrikationskonto wieder mit dem Vorrat eröffnet. Buchung: Fabrikation an Bilanz 15 000.

Wie das oben dargestellte Warenkonto, so ist auch dieses Fabrikationskonto ein gemischtes Bestandkonto, und die Ähnlichkeit im Abschlußverfahren beider Konten ist augenscheinlich, nur daß ersteres mit Gewinn und letzteres mit Verlust abschloß. Das Fabrikationskonto wird, ähnlich wie das Warenkonto, für die Kosten der Fabrikation, nämlich für die Rohstoff- und für die Lohnkosten debitiert und für den Verkaufserlös der Fabrikate kreditiert.

Das charakteristische Merkmal dieser ersten Form des Fabrikationskontos ist die Konzentration der Rohstoff-, Fabrikations- und Verkaufsverrechnung auf einem einzigen Konto. Es werden hier keine besonderen Konten für die Rohstoffe und die Materialien geführt, sondern alle angeschafften Roh- und Hilfsstoffe dem Fabrikationskonto unmittelbar und ohne Rücksicht auf den Verbrauch belastet.

Zweite Form der Darstellung der Fabrikation: Ergänzung des Fabrikationskontos durch das Rohstoffkonto; Verrechnung der verbrauchten Rohstoffe zu Selbstkostenpreisen.

Das Fabrikationskonto nach der ersten Form bietet den Nachteil aller gemischten Bestandkonten, daß der Saldo ein unausgeschiedenes Gemisch von Beständen und von Gewinn und Verlust ist, dessen Scheidung praktisch eine Inventuraufnahme erfordert, so daß das Konto nur einmal im Jahre, nämlich beim Bücherabschluß, ein klares Bild bietet. Diese Unübersichtlichkeit des Fabrikationskontos in der eben dargestellten Form wird noch dadurch vermehrt, daß der Saldo zwei Arten von Beständen enthält: Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate. Das Fabrikationskonto kann daher dadurch verbessert werden, daß außerdem ein besonderes Rohstoffkonto zur Verrechnung

der angeschafften und der verbrauchten Rohstoffe eingerichtet wird, so daß das Fabrikationskonto keine Rohstoffvorräte mehr enthält.

Das Rohstoffkonto wird für die Kosten der angeschafften Rohstoffe belastet. Für die in der Fabrikation verbrauchten Rohstoffe wird das Fabrikationskonto belastet und das Rohstoffkonto kreditiert (Fabrikation an Rohstoffe), und zwar geschieht diese Buchung am besten zum Selbstkostenpreis der Rohstoffe. Durch diese Buchung wird ein Doppeltes erreicht:

1. Da der Ein- und Ausgang der Rohstoffe zum selben Preis — dem Selbstkostenpreis — geschieht, ist das Rohstoffkonto ein reines Bestandkonto, dessen Saldo den Selbstkostenwert des Rohstoffvorrats angibt.

2. Da das Fabrikationskonto nicht für die angeschafften, sondern bloß für die verbrauchten Rohstoffe debitiert wird, scheidet der Rohstoffvorrat aus diesem Konto aus.

Voriges Beispiel wäre auf die zwei Konten folgendermaßen zu verbuchen.

Rohstoffe

Soll		Haben	
an Bilanzkonto, Anfangsvorrat an Rohstoffen . .	20000	per Kreditoren, Rabatt und sonstige Nachlässe beim Bezug der Rohstoffe . .	1000
an Kreditoren, Rechnungen für bezogene Rohstoffe	55000	per Fabrikation, Einkaufswert der verbrauchten Rohstoffe	70000
an Kassa, Barauslagen für diverse Kosten beim Bezug	5000	*per Bilanzkonto, Rohstoffbestand . . . .*	*9000*
	80000		80000
an Bilanzkonto, Anfangsvorrat an Rohstoffen . . .	*9000*		

Fabrikation

Soll		Haben	
an Kassa, bezahlte Arbeitslöhne	24000	per Debitoren, Erlös für die verkauften Fabrikate .	85000
an Debitoren, Rabatt und sonstige Nachlässe an den verkauften Fabrikaten .	2000	*per Bilanzkonto, Bestand an Fabrikaten . . . . . .*	*6000*
an Rohstoffe, Verbrauch .	70000	*per Gewinn und Verlust, Verlust . . . .*	*5000*
	96000		96000
an Bilanzkonto, Anfangsvorrat an Fabrikaten . . .	*6000*		

Dritte Form der Darstellung der Fabrikation: Ergänzung des Fabrikationskontos durch das Rohstoff- und das Verkaufskonto.

Auch die durch Eingliederung eines Rohstoffkontos verbesserte, zweite Form des Fabrikationskontos ist noch immer ein gemischtes Bestandkonto, dessen Saldo aus dem Bestand an Halb- und Fertigfabrikation, und dem Gewinn oder Verlust am Verkauf besteht. Eine weitere Verbesserung des Fabrikationskontos wird durch die kontenmäßige Trennung von Fabrikation und Verkauf, d. h. durch die Einfügung eines Verkaufskontos erzielt werden.

Aus dem Schema

Soll **Fabrikation**	Haben	Soll **Verkauf**	Haben
Die Kosten der Fabrikation: insbesondere Rohstoff- und Lohnkosten.	Die hergestellten verkaufsfähigen Fabrikate zum Selbstkostenwert.	Rabatt u. sonstige Verkaufsunkosten, welche den Verkaufserlös vermindern.	Die Verkaufsrechnungen.

wird ersichtlich, daß die Verbindung zwischen beiden Konten durch die Buchung

Verkauf an Fabrikation

für die Selbstkosten der verkaufsfähigen Fabrikate hergestellt wird.

Da das Fabrikationskonto jetzt für alle Fabrikationskosten debitiert und für die Fabrikationskosten der Fertigfabrikate kreditiert wird, kann es, abgesehen von Differenzen durch ungenaue Selbstkostenberechnungen, die kaum zu vermeiden sind, nur noch einen Sollsaldo aufweisen, in welchem der Selbstkostenwert der noch in Arbeit befindlichen, halbfertigen Fabrikate zum Ausdruck kommt — in unserem Beispiel 500. Das Fabrikationskonto ist somit ein reines Bestandkonto geworden.

Lösung desselben Beispiels nach diesem Verfahren. Das Rohstoffkonto erfährt keine Änderung, also wie oben.

Soll	**Fabrikation**		Haben
an Kassa, bezahlte Arbeitslöhne	24000	per Verkauf, Selbstkosten der Fertigfabrikate . .	93500
an Rohstoffe, Verbrauch .	70000	*per Bilanzkonto, Bestand an Halbfabrikaten*	*500*
	94000		94000
an Bilanzkonto, Bestand an Halbfabrikaten	*500*		

Verkauf

Soll		Haben	
an **Debitoren**, Rabatt und sonstige Nachlässe an den Fabrikaten	2000	per **Debitoren**, Erlös für die verkauften Fabrikate	85000
per **Fabrikation**, Selbstkosten der Fertigfabrikate	93500	*per Bilanzkonto, Bestand an Fertigfabrikaten* . . .	*5500*
		per Gewinn und Verlust, Verlust	*5000*
	95500		95500
an Bilanzkonto, Bestand an Fertigfabrikaten . . .	*5500*		

Da das Verkaufskonto für die Selbstkosten aller erzeugten Fertigfabrikate debitiert und für den Verkaufswert der verkauften Fertigfabrikate kreditiert wird, ist der Saldo dieses Kontos ein Gemisch von Bestand an unverkauften Fabrikaten und Gewinn oder Verlust. Der Abschluß dieses gemischten Bestandkontos ist aus der Lösung ersichtlich.

Über die weiteren Formen des Fabrikationskontos vergleiche Kapitel XIX.

VII. Die Bücher der Buchhaltung und die Buchhaltungsformen.

Literatur zu Kap. VII.

Die bereits erwähnten Werke von Schär, Ziegler, Reich und Kreibig.
F. Hügli, Die Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen. Bern 1887.
R. Stern, Buchhaltungslexikon, Leipzig 1904. Art.: Methoden und Formen der Buchführung.

Bei der großen Verschiedenartigkeit der Produktions- und der Tauschvorgänge, die je nach dem Unternehmen in der Buchhaltung ihren rechnungsmäßigen Ausdruck finden sollen, ist die Anlage der Bücher der Buchhaltung von Fall zu Fall verschieden. Diese Freiheit in der Einrichtung der Bücher der Buchhaltung wird jedoch durch einige gesetzliche Vorschriften beschränkt.

HGB. § 38 bestimmt, daß der Kaufmann verpflichtet ist, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Im übrigen werden bestimmte Bücher vom Gesetzgeber nicht vorgeschrieben.[1])

---

[1]) HGB. § 38: „Der Kaufmann ist verpflichtet, eine Abschrift (Kopie oder Abdruck) der abgesandten Handelsbriefe zurückzubehalten und diese

Nach HGB. § 40 können die Bücher in jeder beliebigen Wahrung geführt werden, nur die Bilanz ist in Reichswährung aufzustellen.

HGB. § 43. „Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen zu bedienen.

Die Bücher sollen gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein."

Diese letztere Vorschrift wird nicht mehr für alle Bücher beachtet. Die kaufmännische Sitte geht neuerdings dahin, für die sogenannten Hilfsbücher, insbesondere für die Kontokorrentbücher, Bücher mit auswechselbaren Blättern zu gestatten. Es gibt sogar Fabriken, welche die Kontokorrentbücher durch Kartenkontokorrente ersetzt haben, indem jedes Kontokorrentkonto auf eine lose Karte geschrieben wird, die geordnet aufbewahrt wird (Kartensystem).

HGB. § 43: „An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, dürfen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung darf nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es darf nichts radiert, auch dürfen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später gemacht worden sind."

An Handelsbüchern kann eine strafbare Urkundenfälschung begangen werden.

HGB. § 44. „Die Kaufleute sind verpflichtet, ihre Handelsbücher bis zum Ablaufe von zehn Jahren, von dem Tage der darin vorgenommenen letzten Eintragung an gerechnet, aufzubewahren.

Dasselbe gilt in Ansehung der empfangenen Handelsbriefe und der Abschriften der abgesendeten Handelsbriefe sowie in Ansehung der Inventare und Bilanzen."

Die Nichtaufbewahrung der Bücher ist bei Zahlungseinstellung und Konkurs strafbar.

Wie verschieden die in der Praxis vorkommenden Buchführungsformen und Bücher auch sein mögen, so können doch in jeder nach den Grundsätzen der Doppik eingerichteten Buchhaltung zwei Teile unterschieden werden.

Abschriften sowie die empfangenen Handelsbriefe geordnet aufzubewahren." Demnach ist kein Briefkopierbuch mehr vorgeschrieben.

Nach HGB. § 41 ist auch die Führung eines Inventar- und Bilanzbuches nicht erfordert.

I. Ein Hauptteil wesentlicher Art, der diejenigen buchhalterischen Aufzeichnungen umfaßt, die zum System der Buchhaltung gehören. Dieser wesentliche Teil umfaßt die Inventur und die Kontierung der Geschäftsvorfälle, d. h. die doppelte Verbuchung auf die einschlägigen Konten.

Die Bücher der Buchhaltung, welche der Darstellung der Inventur und der Konten dienen, und die wir, wenn auch in verschiedenen Formen, in allen Buchhaltungen wiederfinden, heißen systematische oder Hauptbücher. Diese Bücher sind:

1. Das Inventur- und Bilanzbuch.

2. Das Journal oder Grundbuch für die chronologische Kontierung der Geschäftsvorgänge. In dieses Buch werden die Geschäftsvorfälle der Reihe nach unter Angabe des Datums, des zu debitierenden und des zu kreditierenden Kontos, einer Erklärung und des Betrags eingetragen.

3. Das Hauptbuch für die synchronistische (sachliche) Anordnung der Buchungen des Journals. Durch diese sachliche Anordnung entstehen die Konten. Das Hauptbuch ist also das Buch, welches die Konten enthält, und alle bis jetzt dargestellten Konten gehörten in das Hauptbuch. Der Inhalt von Journal und Hauptbuch ist genau derselbe: es darf keine Buchung ins Hauptbuch eingetragen werden, die nicht bereits im Journal steht, und es darf auch nichts bei der Übertragung aus dem Journal ins Hauptbuch übergangen werden.

Die Form des Journals und des Hauptbuches, und die Art der Übertragung der Posten aus dem Journal in das Hauptbuch ist je nach der Buchhaltungsform verschieden. Wir unterscheiden in dieser Hinsicht folgende Grundformen der doppelten Buchhaltung:

1. Die italienische Buchhaltung. Diese Buchhaltung führt ein einheitliches Journal. Die Übertragung vom Journal in das Hauptbuch findet für jeden einzelnen Posten in direkter Weise statt. Vgl. Kap. IX.

2. Die amerikanische Buchhaltung vereinigt das Journal und das Hauptbuch der italienischen Buchhaltung zu einem einzigen Buch, dem Journalhauptbuch. Die Zahl der Konten wird auf wenige Kollektivkonten beschränkt. Vgl. Kap. XI.

3. Die deutsche und die französische Buchhaltung führen an Stelle eines einheitlichen Journals, getrennte Spezialjournale, von denen jeder lediglich zur Aufnahme einer bestimmten Art von Geschäftsvorfällen bestimmt ist. In der deutschen Buchhaltung werden nur zwei Spezialjournale, das Kassajournal und das

Memorial, und in der französischen Buchhaltung eine größere Anzahl geführt. Die Posten der Spezialjournale werden nicht einzeln und direkt aus den Spezialjournalen in das Hauptbuch, vielmehr periodisch zunächst aus den Spezialjournalen in ein Sammeljournal und erst aus diesem als Sammelposten auf die Konten des Hauptbuches übertragen. Vgl. Kap. XXII.

II. Außer den systematischen Büchern, die den wesentlichen Teil einer jeden Buchhaltung ausmachen, umfaßt diese noch mancherlei Bücher, die den nicht unbedingt notwendigen Teil der Buchhaltung bilden und deren Führung durch die Bedürfnisse des Unternehmens bestimmt wird. Diese Bücher, die, ohne dem System der doppelten Buchhaltung Eintrag zu tun, entbehrt werden können, und für deren Anlage und Gruppierung die größte Freiheit besteht, heißen Hilfsbücher oder Skontri. Sie stellen meistens eine Ergänzung bestimmter Konten der Buchhaltung dar. Ihre Zahl ist Legion, und auch ihre Einrichtung ist je nach den Verhältnissen verschieden. Doch gibt es deren einige, die fast in jeder Buchhaltung und in einer ziemlich gleichbleibenden Form wiederkehren. Zu diesen gehören insbesondere:

1. Die im Kap. IV erwähnten Rimessen- und Trattenbücher zur Ergänzung der gleichnamigen Konten.

2. Die im Kap. IV erwähnten Kontokorrentbücher zur Ergänzung des Debitoren-, des Kreditoren-, des Bank- und des Dubiosenkontos.

3. Die im II. Teil behandelten Hilfsbücher der Fabrikation, insbesondere die Lagerbücher der Materialienverwaltung und des Lagers für die Fabrikate, die Kommissionsbücher für die Eintragung der erhaltenen Bestellungen, die Kalkulationsbücher, die Lohnbücher und die Unkostenbücher.

VIII. Schematische Darstellung einer Fabrikbuchhaltung.

Der nachfolgende Geschäftsgang eines Fabrikationsgeschäfts soll zunächst nach der im Kapitel VI erwähnten dritten Form der Darstellung der Fabrikation und zugleich nach den Grundsätzen der italienischen Buchhaltung gelöst werden.

Die italienische Buchhaltung führt als wesentliche Bücher das Inventur- und Bilanzbuch, das Journal und das Hauptbuch. Aus der Gruppe der Hilfsbücher gelangen die Kontokorrentbücher und die Wechselbücher zur Anwendung.

A. Inventur des Fabrikationsgeschäfts von Karl Nußbaum in Sorau per 1. Mai 1908.

	Aktiven.						
1.	**Fabrikgrundstücke, ...Straße, Nr. ...., nach dem Wertansatz in der vorjährigen Inventur .....**			25 000	—		
2.	**Fabrik- u. Verwaltungsgebäude auf obigem Grundstück.**						
	Wertansatz in der vorjährigen Inventur	60 000	—				
	Abschreibung	5 000	—	55 000	—	80 000	—
3.	**Maschinen und Utensilien nach dem Maschinen-Inventurbuch ...**					50 000	—
4.	**Fertigfabrikate nach dem Lager-Inventurbuch ....**					20 000	—
5.	**Halbfertige Fabrikate nach dem Lager-Inventurbuch ....**					3 000	—
6.	**Roh- und Hilfsstoffe nach dem Magazin-Inventurbuch ......**					40 000	—
7.	**Kassa**						
	Barschaft in Noten			4 550	—		
	„ in Gold			3 400	—		
	„ in Silber			50	—	8 000	—
8.	**Rimessen.** Nr. 43 per 15. Juni a. Sorau.					2 000	—
9.	**Debitoren:**						
	Karl Schwarz in Oppeln per 15. Mai			12 000	—		
	Paul Braun in Breslau per 31. Mai			2 000	—		
	Rudolf Roth in Berlin per 15. Mai			7 000	—		
	Bruno Blau in Kottbus per 19. April			1 000	—		
	Diskontobank in Breslau, m. Guthaben			20 000	—	42 000	—
	Summe der Aktiven					245000	—
	Passiven.						
1.	**Hypothekarschuld bei der Frankfurter Grundkreditbank .....**					30 000	—
2.	**Kreditoren:**						
	Ed. Fischer & Co. in Berlin per 22. Mai	12 000	—				
	per 5. Juni	16 000	—	28 000	—		
	O. Wagner in Frankfurt a. O. per 31. Mai	8 000	—				
	per 15. Juni	20 000	—	28 000	—		
	Kurt Müller in Leipzig per 25. Mai			4 000	—	60 000	—
3.	**Tratten,** m. Akzept Nr. 5 per 15. Mai					1 000	—
	Summe der Passiven					91 000	—
	Summe der Aktiven	245 000.—					
	„ der Passiven	91 000.—					
	Kapital am 1. Mai 1908	154 000.—					

Sorau, den 9. Mai 1908.

Karl Nußbaum.

Die wesentlichen Merkmale der italienischen Buchhaltung sind:

1. Das Journal ist einheitlich, d. h. es gibt nur ein einziges, unzerlegtes Grundbuch, in welches die Posten Tag für Tag, in chronologischer Reihenfolge, unmittelbar eingetragen werden.

2. Dieselben Posten werden Tag für Tag einzeln und unmittelbar von dem Journal in das Hauptbuch übertragen.

3. Das Hauptbuch enthält die zwei Kollektivkonten: Debitoren und Kreditoren. Jeder Posten, der auf eines dieser Hauptbuchkonten zur Eintragung gelangt, wird außerdem noch in die Kontokorrentbücher, d. h. in das Debitoren- oder in das Kreditorenbuch übertragen. Dasselbe gilt bezüglich des Rimessen- und des Trattenkontos einerseits, des Rimessen- und des Trattenbuches anderseits.

Die Buchhaltung beginnt mit der Anfangsinventur und mit der daraus abgeleiteten Eröffnungsbilanz, die in das Inventur- und Bilanzbuch eingetragen werden. (S. Formular S. 41.)

B. Bilanz per 1. Mai 1908.

Immobilien	80 000	—	Hypothekarschuld .	30 000	—
Maschinen und Utensilien	50 000	—	Kreditoren	60 000	—
Verkaufskonto (Fertigfabrikate)	20 000	—	Tratten	1 000	—
Fabrikationskonto (Halbfabrikate) . . .	3 000	—	Kapital	154 000	—
Roh- und Hilfsstoffe	40 000	—			
Kassa	8 000	—			
Rimessen	2 000	—			
Debitoren	42 000	—			
	245 000	—		245 000	—

Sorau, den 9. Mai 1908.

Karl Nußbaum.

Bemerkungen zu dieser Bilanz.

1. Die Grundstücke und Gebäude sind zu einem Immobilienkonto vereinigt worden.

2. Die Fertigfabrikate befinden sich im Verkaufslager und erscheinen auf dem Verkaufskonto; die noch in Arbeit befindlichen, halbfertigen Fabrikate bleiben bis zur Fertigstellung auf dem Fabrikationskonto.

Auf Grund dieser Eröffnungsbilanz werden die Konten eröffnet, indem die Aktiven und die Passiven, sowie das Kapital auf die entsprechenden Konten gebucht werden. Zu diesem Zwecke werden in das Journal die Buchungen eingetragen:

Mai	1.	Folgende Konten				
		Immobilien	80 000	—		
		Maschinen und Utensilien	50 000	—		
		Verkaufskonto	20 000	—		
		Fabrikationskonto	3 000	—		
		Roh- und Hilfsstoffe	40 000	—		
		Kassa	8 000	—		
		Rimessen	2 000	—		
		Debitoren	42 000	—		
		an Bilanzkonto			245000	—
Mai	1.	Bilanzkonto an folgende Konten	245000	—		
		an Hypothekarschuld			30 000	—
		an Kreditoren			60 000	—
		an Tratten			1 000	—
		an Kapital			154000	—

Das Bilanzkonto ist ein Hilfskonto, welches lediglich zur Eröffnung und zum Abschluß der Konten dient und sich nach den Eröffnungs- und den Abschlußbuchungen immer ausgleicht.

Die soeben in das Journal eingetragenen Eröffnungsbuchungen werden sodann in das Hauptbuch auf die einzelnen Konten übertragen. Beispielsweise wird das Debitorenkonto für 42 000 debitiert und das Kreditorenkonto für 60 000 kreditiert; beides in einem Posten. Diese beiden Posten werden zugleich in das Debitorenbuch und in das Kreditorenbuch auf die Konten der einzelnen Debitoren und Kreditoren übertragen.

Derselbe Vorgang wird sich für alle die weiteren Buchungen, die in das Journal zur Eintragung gelangen, wiederholen: diese Buchungen werden aus dem Journal auf die Konten des Hauptbuchs und, falls es sich um das Debitoren-, das Kreditoren-, das Rimessen- oder das Trattenkonto handelt, außerdem noch auf das Konto des betreffenden Debitors oder Kreditors in eines der beiden Kontokorrentbücher, bzw. in das Rimessen- oder in das Trattenbuch übertragen (das Rimessen- und das Trattenbuch sind oben S. 21 dargestellt).

C. Geschäftsvorfälle.

1.	Mai.	Kauf von Fabrikationsrohstoffen von Eduard Fischer & Co. in Berlin, Verfall 15. Juni	10000.—
4.	„	Verkauf von Fabrikaten an Karl Schwarz in Oppeln, Valuta 5. Juni	8000.—
		Hierzu Barauslagen für Fracht und sonstige Verkaufsunkosten	100.—
6.	„	Verkauf von Fabrikaten gegen Kasse . . .	6000.—
		Hierzu Barauslagen für Transportkosten . .	50.—
7.	„	Bareinlage bei der Breslauer Diskontobank	5000.—
9.	„	Lohnzahlung für die Zeit vom 1.—7. Mai . .	3000.—
10.	„	Kauf von Verpackungsmaterial gegen Barzahlung	300.—
12.	„	Zahlung verschiedener Fabrikationsunkosten	400.—
14.	„	Verkauf von Fabrikaten an Paul Braun, Breslau, zahlbar am 15. Juni	16000.—
		Hierzu meine Frachtauslage zu meinen Lasten	150.—
15.	„	Einlösung meines Akzepts Nr. 5	1000.—
16.	„	Lohnauszahlung für die Zeit vom 8.—14. Mai	3100.—
17.	„	Kauf von Rohstoffen von Otto Wagner, Frankfurt a. O., zahlbar am 1. Juni	5000.—
18.	„	Barzahlung von Karl Schwarz, Oppeln . . .	12000.—
20.	„	Barzahlung von Rudolf Roth, Berlin . . .	7000.—
21.	„	Barzahlung an Fischer & Co., Berlin . . .	12000.—
22.	„	Lohnzahlung für die dritte Woche	2800.—
23.	„	Barzahlung an Kurt Müller, Leipzig, durch m. Scheck auf die Breslauer Diskontobank .	4000.—
24.	„	Verkauf von Fabrikaten gegen bar	2000.—
24.	„	Verkauf von Fabrikaten an Paul Braun, Valuta 25. Juni	10000.—
26.	„	Rechnung von Franz Schmidt über ausgeführte Reparaturen an den Maschinen . .	800.—
28.	„	Barzahlung von Paul Braun, Breslau . . .	2000.—
29.	„	Auf der Bank abgehoben	15000.—
30.	„	Barzahlung an Otto Wagner, Frankfurt . .	8000.—

30.	Mai.	Lohnauszahlung für die 4. Woche (22. bis 28. Mai)	2900.—
31.	„	Barzahlung für Gehälter, kleine Auslagen und sonstige Handlungsunkosten	11000.—[1])
		Ausbezahlte Verkaufsprovisionen	300.—

Nachdem diese Geschäftsvorfälle in das Journal, in das Hauptbuch, in die Wechsel- und in die Kontokorrentbücher, wie aus der im Kap. IX dargestellten Lösung ersichtlich wird, eingetragen worden sind, beginnen die monatlichen Abschlußbuchungen. Es sind dies Buchungen über die internen Fabrikationsvorgänge, welche hauptsächlich das Roh- und Hilfsstoff-, das Fabrikations- und das Verkaufskonto betreffen und die erst am Ende einer wöchentlichen oder monatlichen Fabrikationsperiode bestimmt werden können.

1. Für die Zeit vom 29. bis 31. Mai schuldet die Fabrik nach den Angaben der Lohnbücher noch 1100 M. für Löhne, welche erst am Ende der ersten Lohnwoche des nächsten Monats (vom 29. Mai bis 4. Juni) zur Auszahlung kommen werden. Soll nun ein vollständiger Abschluß per Ende Mai stattfinden, so ist erfordert:

a) daß diese am 31. Mai noch nicht ausbezahlte Lohnschuld der Fabrik an ihre Arbeiter als Passivum vermerkt, indem ein Konto Geschuldete Arbeitslöhne für diesen Betrag kreditiert wird und

b) daß diese Lohnkosten, ebenso wie die übrigen Löhne des Monats, als Fabrikationskosten dem Fabrikationskonto belastet werden.

Daher die Buchung:

Fabrikation an Geschuldete Arbeitslöhne 1100 M.

2. Das Roh- und Hilfsstoffkonto wurde im Laufe des Monats lediglich für die angeschafften Fabrikationsstoffe debitiert. Das Konto, das nur Sollposten aufweist, soll jetzt für den Rohstoffverbrauch, der sich nach den Angaben der Materialienlagerbücher auf 30000 M. beläuft, kreditiert werden. Zugleich wird das Fabrikationskonto, das bis dahin nur für die Lohnkosten belastet wurde, nun auch für die Rohstoffkosten debitiert werden. Buchung:

Fabrikation an Roh- und Hilfsstoffe 30000 M.

[1]) Diese Unkosten werden zwischen der Fabrikation und dem Verkauf halbiert.

3. Auch die Fabrikationsunkosten, welche auf einem besonderen Konto, dem Fabrikationskostenkonto, gesammelt wurden und sich auf 6700 M. belaufen, gehören ebenso wie die Löhne- und der Rohstoffverbrauch zu den Fabrikationskosten, die auf der Sollseite des Fabrikationskontos angesammelt werden. Die Fabrikationsunkosten werden daher durch die Buchung

Fabrikation an Fabrikationsunkosten 6700 M.

von letzterem Konto auf ersteres übertragen.

4. Durch die Buchungen für die Löhne, den Rohstoffverbrauch und die Fabrikationsunkosten ist das Fabrikationskonto allmählich für alle Kosten der Fabrikation debitiert worden. Nunmehr wäre der Selbstkostenwert der erzeugten Fertigfabrikate nach den Angaben der Kalkulationsbücher zu ermitteln und in das Haben des Fabrikationskontos einzustellen. Dieser Wert beträgt 40000 M.

Auch das Verkaufskonto erhielt bis jetzt nur Kreditposten, nämlich den Betrag der Ausgangsfakturen. Dieses Konto ist daher jetzt für den Selbstkostenwert der erzeugten Fabrikate zu debitieren. Buchung:

Verkauf an Fabrikation 40000 M.

5. Der Debitor Bruno Blau, Kottbus, dessen Schuldposten von 1000 M. bereits mit dem 19. April fällig war, ist zahlungsunfähig geworden. Der Saldo seines Kontos wird daher von dem Debitoren- auf das Dubiosenkonto übertragen. Buchung:

Dubiosen und Debitoren 1000 M.

In der Annahme, daß von dieser Forderung, die einstweilen noch als Aktivum bis zur endgültigen Festsetzung der Konkursdividende beibehalten wird, nur 200 M. einbringlich sind, wird durch die Buchung

Gewinn- und Verlust an Delcredere 800 M.

ein Passivum im Betrag des mutmaßlichen Verlustes gebildet.

IX. Lösung nach der italienischen Buchhaltung.

D. Journal.

			Soll		Haben	
Mai	1.	Folgende Konten				
		Immobilien	80000	—		
		Maschinen und Utensilien . .	50000	—		
		Verkaufskonto	20000	—		
		Fabrikationskonto	3000	—		
		Roh- und Hilfsstoffe	40000	—		
		Kassa	8000	—		
		Rimessen	2000	—		
		Debitoren	42000	—		
		an Bilanzkonto			245000	—
„	1.	Bilanzkonto an folgende Konten	245000	—		
		an Hypothekarschuld			30000	—
		an Kreditoren			60000	—
		an Tratten			1000	—
		an Kapital			154000	—
„	2.	Roh- und Hilfsstoffe	10000	—		
		an Kreditor E. Fischer & Co.			10000	—
		s. Rechnung Nr. 1 per 15. Juni				
„	4.	Debitor K. Schwarz, Oppeln	8000	—		
		an Verkaufskonto			8000	—
		m. Rechnung Nr. 1 Val. 5. Juni				
„	4.	Verkaufsunkosten	100	—		
		an Kassa			100	—
		Barauslagen auf Lieferung an Schwarz				
„	6.	Kassa	6000	—		
		an Verkaufskonto			6000	—
		m. Rechnung Nr. 2				
„	6.	Verkaufsunkosten	50	—		
		an Kassa			50	—
		Barauslagen auf Rechnung Nr. 2				
„	7.	Debitor Breslauer Diskontobank . .	5000	—		
		an Kassa			5000	—
		m. Bareinlage				
„	9.	Fabrikationskonto	3000	—		
		an Kassa			3000	—
		Ausbezahlte Löhne 1.—7. Mai				
„	10.	Verkaufsunkosten	300	—		
		an Kassa			300	—
		Rechnung Nr. 2 über Emballage . .				
		Übertrag	522450	—	522450	—

		Übertrag	522450	—	522450	—
Mai	12.	Fabrikationsunkosten . . . . . an Kassa Diverse Reparaturkosten	400	—	400	—
„	14.	Debitor P. Braun, Breslau . . . . an Verkauf m. Rechnung Nr. 3 per 15. Juni	16000	—	16000	—
„	14.	Verkaufsunkosten . . . . . . an Kassa Frachtauslagen auf Rechnung Nr. 3	150	—	150	—
„	15.	Tratten . . . . an Kassa Einlösung m. Akzepts Nr. 5	1000	—	1000	—
„	16.	Fabrikation . . . . an Kassa Löhne der 2. Woche	3100	—	3100	—
„	17.	Roh- und Hilfsstoffe . . . . . an Kreditor Otto Wagner s. Rechnung Nr. 3, Val. 1. Juni	5000	—	5000	—
„	18.	Kassa . . . . an Debitor K. Schwarz s. Barzahlung	12000	—	12000	—
„	20.	Kassa . . . . an Debitor R. Roth, Berlin s. Barzahlung zum Ausgleich	7000	—	7000	—
„	21.	Kreditor Fischer & Co., Berlin . . . an Kassa m. Barzahlung	12000	—	12000	—
„	22.	Fabrikation . . . . an Kassa Löhne der 3. Woche	2800	—	2800	—
„	23.	Kreditor Müller, Leipzig . . . . . an Debitor Diskontobank m. Überweisung	4000	—	4000	—
„	24.	Kassa . . . . an Verkauf m. Rechnung Nr. 4	2000	—	2000	—
„	24.	Debitor P. Braun, Breslau . . . . an Verkauf m. Rechnung Nr. 5 per 25. Juni	10000	—	10000	—
		Übertrag	597900	—	597900	—

			Soll		Haben	
		Übertrag	597900	—	597900	—
Mai	26.	Fabrikationsunkosten . . . . . an Kreditor Fr. Schmidt s. Rechnung Nr. 4	800	—	800	—
"	28.	Kassa . . . . an Debitor P. Braun, Breslau s. Barzahlung	2000	—	2000	—
"	29.	Kassa . . . . an Debitor Diskontobank Abhebung	15000	—	15000	—
"	30.	Kreditor O. Wagner an Kassa m. Barzahlung	8000	—	8000	—
"	31.	Fabrikation . . . . an Kassa Lohnauszahlung der 4. Woche	2900	—	2900	—
"	31.	Folgende Konten Fabrikationsunkosten	5500	—		
		Gehälter, kleine Auslagen und sonstige Handluugsunkosten Verkaufsunkosten	5800	—		
		Anteil an denselben Unkosten 5500.— Verkaufsprovisionen . . . 300.— an Kassa			11300	—
"	31.	Fabrikation . . . . an Geschuldete Löhne für die Zeit vom 29.—31. Mai	1100	—	1100	—
"	31.	Fabrikation . . . . an Roh- und Hilfsstoffe für den Monatsverbrauch	30000	—	30000	—
"	31.	Fabrikation . . . . an Fabrikationsunkosten Übertrag	6700	—	6700	—
"	31.	Verkauf . . . . . . ; . . . . an Fabrikation Wert der Monatsproduktion	40000	—	40000	—
"	31.	Dubiosen . . . . an Debitor B. Blau, Kottbus für Zahlungsunfähigkeit	1000	—	1000	—
		Übertrag	716700	—	716700	—

Monat	Tag	Text	Soll		Haben	
		Übertrag	716700	—	716700	—
Mai	31.	Gewinn und Verlust	800	—		
		an Delcredere			800	—
		mutmaßlicher Verlust an der Forderung auf B. Blau, Kottbus				
			717 500	—	717 500	—
„	31.	Gewinn und Verlust an folgende Konten	1500	—		
		an Immobilien			500	—
		an Maschinen und Utensilien			1000	—
		für Abschreibungen				
„	31.	Gewinn und Verlust	500	—		
		an Roh- und Hilfsstoffe			500	—
		Manko				
„	31.	Fabrikation	100	—		
		an Verkauf			100	—
		Kalkulationsdifferenz				
„	31.	Verkauf	6400	—		
		an Verkaufsunkosten			6400	—
		Übertrag der Verkaufsunkosten				
„	31.	Verkauf	15700	—		
		an Gewinn und Verlust			15700	—
		Bruttogewinn				
„	31.	Gewinn und Verlust	12900	—		
		an Kapital			12900	—
		Reingewinn				
„	31.	Bilanzkonto an folgende Konten . .	250600	—		
		an Immobilien			79500	—
		an Maschinen und Utensilien			49000	—
		an Verkauf			40000	—
		an Fabrikation			12700	—
		an Roh- und Hilfsstoffe			24500	—
		an Kassa			1900	—
		an Rimessen			2000	—
		an Debitoren			40000	—
		an Dubiosen			1000	—
„	31.	Folgende Konten				
		Kreditoren	51800	—		
		Hypothekarschuld	30000	—		
		Geschuldete Löhne	1100	—		
		Delcredere	800	—		
		Kapital	166900	—		
		an Bilanzkonto			250600	—
		Summe	1255800	—	1255800	—

Juni	1.	Folgende Konten				
		Immobilien	79500	—		
		Maschinen und Utensilien . .	49000	—		
		Verkauf	40000	—		
		Fabrikation	12700	—		
		Roh- und Hilfsstoffe	24500	—		
		Kassa	1900	—		
		Rimessen	2000	—		
		Debitoren	40000	—		
		Dubiosen	1000	—		
		an Bilanzkonto			250600	—
„	1.	Bilanzkonto an folgende Konten . .	250600	—		
		an Kreditoren			51800	—
		an Hypothekarschuld			30000	—
		an Geschuldete Löhne			1100	—
		an Delcredere			800	—
		an Kapital			166900	—
„	1.	Geschuldete Löhne	1100	—		
		an Fabrikation			1100	—
		Storno der Buchung vom 31. Mai				

E. Hauptbuch.

Immobilien.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Inventurwert . . .	80000	—		
„	31	per Gewinn und Verlust, Abschreibungen			500	—
„	31	per Bilanzkonto, Inventurwert . . .			79500	—
			80000	—	80000	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Saldovortrag . . .	79500	—		

Maschinen und Utensilien

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Inventurwert . . .	50000	—		
„	31	per Gewinn und Verlust, Abschreibungen			1000	—
„	31	per Bilanzkonto, Inventurwert . . .			49000	—
			50000	—	50000	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Saldovortrag . . .	49000	—		

Verkaufskonto.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Bestand an Fertigfabrikaten	20000	—		
„	4	per Debitoren, m. Rechnung Nr. 1 .			8000	—
„	6	„ Kassa, „ „ „ 2 .			6000	—
„	14	„ Debitoren, „ „ „ 3 .			16000	—
„	24	„ Kassa, „ „ „ 4 .			2000	—
„	24	„ Debitoren, „ „ „ 5 .			10000	—
„	31	an Fabrikation, Monatsproduktion .	40000	—		
			60 000	—	42 000	—
„	31	per Fabrikation, Kalkulationsdifferenz			100	—
„	31	an Verkaufsunkosten, Übertrag . .	6400	—		
„	31	„ Gewinn und Verlust, Bruttogewinn	15700	—		
„	31	per Bilanzkonto, Bestand an Fertigfabrikaten			40000	—
			82100	—	82100	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Saldovortrag . . .	40000	—		

Fabrikation.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Bestand an Halbfabrikaten	3000	—		
„	9	„ Kassa, Löhne 1—7 Mai	3000	—		
„	16	„ „ „ 8—14 „	3100	—		
„	22	„ „ „ 15—21 „	2800	—		
„	30	„ „ „ 22—28 „	2900	—		
„	31	„ Geschuldete Löhne, 29—31 Mai	1100	—		
„	31	„ Roh- und Hilfsstoffe, Monatsverbrauch	30000	—		
„	31	„ Fabrikationsunkosten, Übertrag	6700	—		
„	31	per Verkauf, Monatsproduktion . . .			40000	—
			52 600	—		
„	31	an „ , Kalkulationsdifferenz . .	100	—		
„	31	per Bilanzkonto, Bestand an Halbfabrikaten			12700	—
			52700	—	52700	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Saldovortrag . . .	12700	—		
„	1	per Geschuldete Löhne, Löhne 29. bis 31. Mai	12700		1100	—

Roh- und Hilfsstoffe.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Bestand	40000	—		
„	2	„ Kreditor Fischer & Co., Rechnung Nr. 1	10000	—		
„	17	„ Kreditor O. Wagner, Rechnung Nr. 3	5000	—		
„	31	per Fabrikation, Monatsverbrauch .			30000	—
„	31	„ Gewinn und Verlust, Manko . .			500	—
„	31	„ Bilanzkonto, Bestand			24500	—
			55000	—	55000	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Bestand	24500			

Kassa.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Barbestand	8000	—		
„	4	per Verkaufsunkosten, Frachtauslagen			100	—
„	6	an Verkauf, m. Rechnung Nr. 2 . . .	6000	—		
„	6	per Verkaufsunkosten, Frachtauslagen			50	—
„	7	„ Debitoren, Bankeinlage.			5000	—
„	9	„ Fabrikation, Lohnauszahlung . .			3000	—
„	10	„ Verkaufsunkosten, Verpackung .			300	—
„	12	„ Fabrikationsunkosten, Reparaturen			400	—
„	14	„ Verkaufsunkosten, Frachtauslagen			150	—
„	15	„ Tratten, Einlösung Nr. 5			1000	—
„	16	„ Fabrikation, Lohnauszahlung . .			3100	—
„	18	an Debitor K. Schwarz	12000	—		
„	20	„ „ R. Roth	7000	—		
„	21	per Kreditor Fischer & Co.			12000	—
„	22	„ Fabrikation, Lohnauszahlung . .			2800	—
„	24	an Verkauf, m. Rechnung Nr. 4 . . .	2000	—		
„	28	„ Debitor P. Braun	2000	—		
„	29	„ „ Diskontobank	15000	—		
„	30	per Kreditor O. Wagner			8000	—
„	30	„ Fabrikation, Lohnauszahlung . .			2900	—
„	31	„ Fabrikationsunkosten, Gehälter			5500	—
„	31	„ Verkaufsunkosten, Gehälter . .			5800	—
			52000	—	50100	—
„	31	„ Bilanzkonto, Barbestand . . .			1900	—
			52000	—	52000	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Barbestand	1900	—		

Rimessen.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, Nr. 43 per 15. Juni	2000	—		
„	31	per „ „ „ „ „ „			2000	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Saldovortrag	2000			

Tratten.

			Soll		Haben	
Mai	1	per Bilanzkonto, Akzept Nr. 5 . . .			1000	—
„	15	an Kassa, Einlösung	1000	—		

Debitoren.

			Soll		Haben	
Mai	1	an Bilanzkonto, 5 Debitoren . . .	42000	—		
„	4	„ Verkauf, m. Rechnung Nr. 1 . . .	8000	—		
„	7	„ Kassa, Breslauer Diskontobank . .	5000	—		
„	14	„ Verkauf, m. Rechnung Nr. 3 . . .	16000	—		
„	18	per Kassa, Zahlung von K. Schwarz .			12000	—
„	20	„ „ „ „ R. Roth . .			7000	—
„	23	„ Kreditoren, Zahlung von K. Müller			4000	—
„	24	an Verkauf, m. Rechnung Nr. 5 . . .	10000	—		
„	28	per Kassa, Zahlung von P. Braun . .			2000	—
„	29	„ „ „ „ Diskontobank			15000	—
„	31	„ Dubiosen, B. Blau			1000	—
			81000	—	41000	—
„	31	„ Bilanzkonto, 3 Debitoren . . .			40000	—
			81000	—	81000	—
Juni	1	an Bilanzkonto, Saldovortrag . . .	40000	—		

Kreditoren.

			Soll		Haben	
Mai	1	per Bilanzkonto, 3 Kreditoren . . .			60000	—
„	2	„ Roh- und Hilfsstoffe, Fischer & Co.			10000	—
„	17	„ „ , O. Wagner			5000	—
„	21	an Kassa, Zahlung von Fischer & Co.	12000	—		
„	23	„ Debitoren, Zahlung von K. Müller	4000	—		
„	26	per Fabrikationsunkosten, F. Schmidt			800	—
„	30	an Kassa, Zahlung von O. Wagner . .	8000	—		
			24000	—	75800	—
„	31	„ Bilanzkonto, 3 Kreditoren . . .	51800	—		—
			75800	—	75800	—
Juui	1	per Bilanzkonto, Saldovortrag . . .			51800	—

Hypothekarschuld.

			Soll		Haben	
Mai	1	per Bilanzkonto			30000	—
„	31	an „	30000	—		
Juni	1	per „			30000	—

Kapital.

			Soll		Haben	
Mai	1	per Bilanzkonto, Reinvermögen . .			154000	—
„	31	„ Gewinn und Verlust, Reingewinn			12900	—
„	31	an Bilanzkonto, Reinvermögen . . .	166900	—		
			166900	—	166900	—
Juni	1	per Bilanzkonto, Reinvermögen . .			166900	—

Bilanzkonto.

			Soll		Haben	
Mai	1	per diverse Konten, Eröffnungsbilanz .			245000	—
„	1	an „ „ , „ .	245000	—		
„	31	per „ „ , Abschluß			250600	—
„	31	an „ „ , „	250600	—		
			495600	—	495600	—
Juni	1	per diverse Konten, Eröffnungsbilanz .			250600	—
„	1	an „ „ , „ .	250600	—		

Verkaufsunkosten.

			Soll		Haben	
Mai	4	an Kassa, Frachtauslagen	100	—		
„	6	„ „ , „	50	—		
„	10	„ „ , Verpackung	300	—		
„	14	„ „ , Frachtauslagen	150	—		
„	31	„ „ , Gehälter und Provisionen .	5800	—		
„	31	per Verkauf, Saldoübertrag			6400	—
			6400	—	6400	—

Fabrikationsunkosten.

			Soll		Haben	
Mai	12	an Kassa, Reparaturen	400	—		
„	26	„ Kreditor F. Schmidt	800	—		
„	31	„ Kassa, Gehälter und Spesen . . .	5500	—		
„	31	per Fabrikation, Saldoübertrag . . .			6700	—
			6700	—	6700	—

Geschuldete Löhne.

			Soll		Haben	
Mai	31	per Fabrikation, Löhne 29.—31. Mai			1100	—
„	31	an Bilanzkonto	1100	—		
Juni	1	per Bilanzkonto			1100	—
„	1	an Fabrikation	1100	—		

Gewinn und Verlust.

			Soll		Haben	
Mai	31	an Delcredere, Verlust an Blau . .	800	—		
„	31	„ Immobilien, Abschreibungen . .	500	—		
„	31	„ Maschinen und Utensilien . .	1000	—		
„	31	„ Roh- und Hilfstoffe, Manko . .	500	—		
„	31	per Verkauf, Bruttogewinn			15700	—
„	31	an Kapital, Reingewinn	12900	—		
			15700	—	15700	—

Dubiosen.

			Soll		Haben	
Mai	31	an Debitor B. Blau, m. Guthaben . .	1000	—		
„	31	per Bilanzkonto			1000	—
Juni	1	an Bilanzkonto	1000	—		

Delcredere.

			Soll		Haben	
Mai	31	per Gewinn und Verlust			800	—
„	31	an Bilanzkonto	800	—		
Juni	1	per Bilanzkonto			800	—

F. Zusammenstellung zur Entwicklung der Bilanz.

Konten	Probebilanz		Saldobilanz		Inventur		Gewinn und Verlust	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Akt.	Pass.	Soll	Haben
Immobilien . . .	80000		80000		79500		500	
Maschinen u. Utensilien	50000		50000		49000		1000	
Verkauf	60000	42000	18000		40000			15700
Fabrikation . . .	52600	40000	12600		12700			
Roh- u. Hilfsstoffe	55000	30000	25000		24500		500	
Kassa	52000	50100	1900		1900			
Rimessen	2000		2000		2000			
Tratten	1000	1000						
Debitoren . . .	81000	41000	40000		40000			
Kreditoren . . .	24000	75800		51800		51800		
Hypothekarschuld .		30000		30000		30000		
Kapital		154000		154000				
Bilanz	245000	245000						
Verkaufsunkosten .	6400		6400					
Fabrikationsunkosten	6700	6700						
Geschuldete Löhne		1100		1100		1100		
Dubiosen	1000		1000		1000			
Delkredere . . .		800		800		800		
Gewinn u. Verlust .	800		800				800	
Summe u. Ausgleich	717500	717500	237700	237700	250600	83700		
Anfangskapital . .						154000		
Reingewinn (Buchung: Gewinn u. Verlust an Kapital						12900	12900	
Summe u. Ausgleich					250600	250600	15700	15700
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)

X. Der Bücherabschluß.

In der Buchhaltung findet meist jährlich eine Zusammenfassung der Ergebnisse der fortlaufenden Buchungen auf den Konten statt. Es ist dies der sogenannte Bücherabschluß, aus welchem in Verbindung mit der Jahresschlußinventur die Jahresbilanz hervorgeht.

Der Bücherabschluß wird, nachdem die in Kap. VIII erwähnten Buchungen ins Journal und ins Hauptbuch eingetragen worden sind, mit der Inventuraufnahme eingeleitet. Wir nehmen an, daß in unserem Beispiel, das sich allerdings nur auf einen Monat erstreckt, die Inventuraufnahme und der Bücherabschluß per 31. Mai stattfinden sollen.

G. Inventur des Fabrikationsgeschäfts von Karl Nußbaum in Sorau per 31. Mai 1908.

	Aktiven.						
1	Fabrikgrundstücke, ... Straße, Nr. ...., nach demselbe Wertansatz wie in der vorigen Inventur . . .			25000	—		
2	Fabrik- u. Verwaltungsgebäude, Wertansatz in der vorigen Inventur .	55000	—				
	Abschreibung	500	—	54500	—	79500	—
3	Maschinen und Utensilien nach dem Maschinen-Inventurbuch . .					49000	—
4	Fertigfabrikate nach dem Lager-Inventurbuch					40000	—
5	Halbfertige Fabrikate nach dem Lager-Inventurbuch					12700	—
6	Roh- und Hilfsstoffe nach dem Magazin-Inventurbuch					24500	—
7	Kassa						
	in Noten			1000	—		
	in Gold			800	—		
	in Silber			100	—	1900	—
8	Rimessen: Nr. 43 per 15. Juni auf Sorau					2000	—
9	Debitoren:						
	Karl Schwarz, Oppeln, Verfall 5. Juni			8000	—		
	Paul Braun, Breslau, Verfall 15. Juni	16000	—				
	„ „ „ „ 25. „	10000	—	26000	—		
	Breslauer Diskontobank			6000	—	40000	—
10	Dubiosen:						
	Bruno Blau, Kottbus, Val. 19. April					1000	—
	Summe der Aktiven					250600	—
	Passiven.						
1	Hypothekarschuld					30000	—
2	Kreditoren:						
	Eduard Fischer & Co., Berlin, per 5. Juni	16000	—				
	„ „ „ „ „ 15. „	10000	—	26000	—		
	Otto Wagner, Frankfurt a. O., per 1. Juni	5000	—				
	„ „ „ „ 15. „	20000	—	25000	—		
	Fr. Schmidt, Sorau			800	—	51800	—
3	Reserve für etwaige Verluste an Dubiosen					800	—
4	Geschuldete Löhne					1100	—
	Summe der Passiven					83700	—
	Summe der Aktiven	250600	—				
	„ „ Passiven	83700	—				
	Kapital am 31. Mai 1908	166900	—				

Sorau, den 12. Juni 1908.

Karl Nußbaum.

Nach der Inventur erfolgt der Bücherabschluß, der aus folgenden Arbeiten besteht:

1. Aufstellung der Probebilanz. Die Probebilanz besteht in der Addition der Soll- und der Habenposten der einzelnen Konten des Hauptbuches. Da sich für alle Konten insgesamt die Soll- und die Habensumme ausgleichen müssen, und da sich diese Summen auch mit der Summe der Journalposten decken muß, so gibt die Probebilanz eine gewisse Gewähr für die Richtigkeit der Übertragungen aus dem Journal in das Hauptbuch.

Die Additionszahlen für die Probebilanz sind auf den einzelnen Konten ersichtlich .Aus der Zusammenstellung dieser Soll- und Habensummen entsteht die Probebilanz, die in die beiden ersten Spalten der Zusammenstellung zur Entwicklung der Bilanz S. 56 eingetragen wird. Die Summe der Soll- und der Habenposten der Probebilanz ergibt 717 500. Auch die Addition des Journals bis auf S. 50 oben ergibt dieselbe Zahl.

Die Prüfung der Richtigkeit der beiden Kontokorrentbücher ergibt sich aus der Übereinstimmung der Soll- und Habensummen des Debitoren- und des Kreditorenkontos im Hauptbuch

	Soll	Haben
Debitorenkonto .	81 000	41 000
Kreditorenkonto .	24 000	75 800

mit folgenden Probebilanzen der Kontokorrentbücher.

Debitorenbuch.

	Soll	Haben
Karl Schwarz	20000	12000
Paul Braun	28000	2000
Rudolf Roth	7000	7000
Bruno Blau	1000	1000
Breslauer Diskontobank	25000	19000
	81000	41000

Kreditorenbuch.

	Soll	Haben
Eduard Fischer & Co..	12000	38000
Otto Wagner	8000	33000
Kurt Müller	4000	4000
Fr. Schmidt		800
	24000	75800

Desgleichen stimmen die beiden Wechselbücher mit dem Rimessen- und dem Trattenkonto überein. (Vgl. S. 53 und 21.)

2. Die Saldobilanz entsteht durch Berechnung der Saldi der einzelnen Konten nach den Angaben der Probebilanz. Diese Soll- und Habensaldi werden in die dritte und vierte Spalte der Zusammenstellung eingesetzt, und die Summe der Sollsaldi muß sich mit der Summe der Habensaldi decken. Beide betragen 237 700.

Die Zahlen der Saldobilanz sind die Ergebnisse der kontenmäßigen Rechnungsführung. So gibt uns beispielsweise der Sollsaldo des Kassakontos von 1900 den Kassabestand, der Habensaldo des Kreditorenkontos von 51 800 die Buchschulden am 31. Mai an.

3. Es folgt die Einstellung der Ergebnisse der Inventur per 31. Mai in die 5. und 6. Spalte der Zusammenstellung. Die Aktiven, insgesamt 250 600, kommen in Spalte 5, die Passiven, insgesamt 83 700, in Spalte 6; der Ausgleich beider Spalten erfolgt durch die Einsetzung der Differenz von 166 900 in die Spalte 6 unter die Rubrik Kapital.

4. Die Vergleichung der Ergebnisse der Konten mit denen der Inventur, d. h. der Spalten 5 mit 7 und 6 mit 8, zeigt nur bei einem Teil der Konten Übereinstimmung der Saldi mit der Inventur.

a) Immobilien. Konto 80 000, Inventur 79 500. Die Differenz ist die Abschreibung, für welche das Immobilienkonto zu kreditieren und das Gewinn- und Verlustkonto als Verlust zu debitieren ist. Buchung: Gewinn und Verlust an Immobilien 500.

b) Maschinen und Utensilien. Derselbe Fall. Buchung: Gewinn und Verlust an Maschinen und Utensilien 1000.

c) Roh- und Hilfsstoffe. Konto 25 000, Inventur 24 500. Der Überschuß von 500 auf dem Konto rührt von einer ungenauen Verrechnung der Menge oder des Wertes der angeschafften und der verbrauchten Stoffe her, sei es, daß Quantität und Preis der Anschaffungen zu hoch oder daß Quantität und Preis des Verbrauchs zu niedrig auf dem Konto angesetzt, sei es, daß Stoffe entwendet wurden u. dgl. Jedenfalls ist der Sollsaldo des Kontos um 500 zu vermindern und diese Differenz als Manko, d. h. als Verlust zu buchen. Buchung:

Gewinn und Verlust an Roh- und Hilfsstoffe 500.

d) Fabrikation. Konto 12 600, Inventur 12 700. Da das Fabrikationskonto für die Kosten der Produktion debitiert und für den Selbstkostenwert der hergestellten Fertigfabrikate kreditiert wurde, so drückt der Sollsaldo von 12 600 den Wert der noch in Arbeit befindlichen Fabrikate aus. Dieser Wert beträgt aber laut

Inventur 12700. Die Differenz von 100 ist auf Ungenauigkeiten in der Selbstkostenberechnung der Fertigfabrikate, wie sie in der Praxis nie zu vermeiden sind, zurückzuführen, und zwar bedeutet sie, daß der Wert von 40000, mit dem das Fabrikationskonto für die Fertigfabrikate kreditiert wurde, um 100 zu hoch war. Die diesbezügliche Buchung (vgl. S. 46 Ziffer 4) wird daher durch eine zweite entgegengesetzte Buchung ergänzt:

Fabrikation an Verkauf 100.

e) Die dem Verkaufsunkostenkonto belasteten Kosten im Betrag von 6400 stellen eigentlich eine Verminderung des dem Verkaufskonto gutgeschriebenen Erlöses von 42000 dar. Die Übertragung der Verkaufsunkosten von ersterem Konto auf letzteres erfolgt daher, ähnlich wie die Übertragung der Fabrikationsunkosten von dem gleichnamigen auf das Fabrikationskonto, durch die Buchung:

Verkauf an Verkaufsunkosten 6400.

f) Das Verkaufskonto wies in der Probebilanz eine Sollsumme von 60000 und eine Habensumme von 42000 auf. Nach den eben sub d) und e) vorgenommenen Buchungen beträgt die Sollsumme (60000 + 6400) 66400 und die Habensumme (42000 + 100) 42100. Wenn wir dieser Habensumme von 42100, die den Wert der verkauften Fabrikate ausdrückt, noch den Inventurwert der vorrätigen Fabrikate 40000 zurechnen, so bedeutet die Summe von 82100 den Verkaufswert der gesamten Produktion. Da die Sollsumme des Verkaufskontos den Selbstkostenwert der Fabrikation ausdrückt, so ist die Differenz 82100 — 66400 = 15700 der Verkaufsgewinn, der als solcher dem Gewinn und Verlustkonto gutgeschrieben wird. Buchung:

Verkauf an Gewinn und Verlust 15700.

Nach dieser Buchung hat das Verkaufskonto folgende Gestalt:

Soll		Haben	
Selbstkostenwert der hergestellten Fabrikate	60000	Verkaufswert der abgesetzten Fabrikate	42000
Verkaufsunkosten	6400	Kalkulationsdifferenz	100
Gewinn	15700		
	82100		42100

Der nunmehrige Sollsaldo von 40000 deckt sich mit dem Inventurwert der vorrätigen Fabrikate.

Mit anderen Worten: das Verkaufskonto war, da es für die Selbstkosten der hergestellten Fabrikate debitiert und für den Ver-

kaufserlös der abgesetzten Fabrikate kreditiert wurde, ein gemischtes Bestandkonto, und der nach den Buchungen sub d) und e) auf dem Konto nachgewiesene Sollsaldo von 24 300 war die Differenz zwischen 40 000 Bestand und 15 700 Gewinn. Durch die Übertragung dieses Gewinnes vom Verkaufs- auf das Gewinn- und Verlustkonto ist aus dem gemischten ein reines Bestandkonto mit einem Sollsaldo von 40 000 geworden, der in Übereinstimmung mit der Inventur den Wert des Fabrikatvorrats angibt.

5. Bestimmung des Reingewinnes, sowie des Endkapitals und Abschluß des Gewinn- und Verlustkontos.

Die unter Ziffer 4 erwähnten Buchungen wurden in das Journal und in das Hauptbuch eingetragen. Zugleich wurden die dabei ermittelten Verluste in Spalte 7 und die Gewinne in Spalte 8 der Zusammenstellung eingetragen.

Nach Vornahme dieser Buchungen stimmen die Ergebnisse der Konten mit denen der Inventur überein, d. h. die einzelnen Konten der Aktiven und der Passiven weisen in ihren Soll- resp. Habensaldi genau die in der Inventur bestimmten Werte auf. Es sind jetzt nur noch die Erfolgskonten, d. h. das Gewinn- und Verlust- und das Kapitalkonto, abzuschließen.

Das Gewinn- und Verlustkonto weist jetzt einen Habensaldo von 12 900 auf. Dies ist der Reingewinn. Auch die Zusammenstellung zeigt in den Spalten 7 und 8 einen Gewinnüberschuß von 12 900. Dieser Reingewinn wird vom Gewinn- und Verlust- auf das Kapitalkonto übertragen. Durch die Buchung

Gewinn und Verlust an Kapital 12 900

wird das Gewinn- und Verlustkonto ausgeglichen, während auf dem Kapitalkonto das Anfangsreinvermögen von 154 000 um den Gewinn der verflossenen Periode von 12 900 auf 166 900 erhöht wird. Dieses Endreinvermögen nach dem Kapitalkonto stimmt mit dem Kapital in der Schlußinventur überein.

Die Eintragung dieser Buchung in die Spalten 6 und 7 der Zusammenstellung bringt auch dort alles zum Ausgleich.

6. Abschluß der Konten und der Bücher. Die Buchungen sub 4 und 5 hatten den Zweck, die Saldi der Konten in Übereinstimmung mit den Zahlen der Inventur zu bringen. Dieses Ziel ist nunmehr erreicht. Eine jetzt vorgenommene Saldibilanz würde genau die Zahlen der Spalten 5 und 6 der Zusammenstellung ergeben. Da die Rechnungsführung dieser Periode jetzt zu Ende ist, werden nun alle Konten der Buchhaltung zum Ausgleich gebracht, indem die Sollsaldi in das Haben und die Habensaldi in das Soll gebucht werden.

Ersteres geschieht durch die Buchung[1]**):**

Bilanzkonto { **an Immobilienkonto und an die übrigen Konten mit einem Sollsaldo, d. h. an die Konten der Aktiven.**

Letzteres durch die Buchung[1]**):**

Kreditorenkonto und die übrigen Konten mit einem Habensaldo, d. h. die Konten der Passiven, sowie das Kapitalkonto } **an Bilanzkonto**

Da sich die Summe der Soll- und der Habensaldi ausgleichen (Zusammenstellung Spalte 5 und 6), wird das Bilanzkonto für den gleichen Betrag debitiert und kreditiert werden (250 600) und sich ebenfalls ausgleichen.

Nach diesen zwei Buchungen, die alle Konten des Hauptbuches zum Ausgleich bringen, wird auch die Schlußaddition im Journal gemacht. Auch die beiden Kontokorrentbücher werden, ähnlich wie die Hauptbuchkonten, abgeschlossen und zwar durch Einstellung des Sollsaldos der Debitorenkonten ins Haben und des Habensaldos der Kreditorenkonten ins Soll.

7. Die Schlußbilanz. Die Schlußbilanz ist zugleich eine Kopie der Schlußinventur und eine Zusammenstellung der auf den Konten vorhanden gewesenen Saldi, bevor sie durch die unter Ziffer 6 erwähnten Buchungen abgeschlossen wurden.

H. Bilanz per 31. Mai 1908.

Immobilien	79500	—	Hypothekarschuld	80000	—
Maschinen und Utensilien	49000	—	Kreditoren	51800	—
			Geschuldete Löhne	1100	—
Verkaufskonto	40000	—	Delkredere	800	—
Fabrikationskonto	12700	—	Kapital	166900	—
Roh- und Hilfsstoffe	24500	—			
Kassa	1900	—			
Rimessen	2000	—			
Debitoren	40000	—			
Dubiosen	1000	—			
	250600	—		250600	—

Sorau, den 12. Juni 1908.

Karl Nußbaum.

8. Eröffnung der Konten und der Bücher. An den Abschluß der Konten und der Bücher am Ende der abgelaufenen Geschäftsperiode schließt sich die Wiedereröffnung zu Beginn der neuen Periode, d. h. am 1. Juni, an.

---

[1]) Vgl. S. 50 unten.

Zu diesem Zwecke werden die Saldi, die in den Konten des Hauptbuches und in den beiden Kontokorrentbüchern beim Abschluß zum Ausgleich auf die schwächste Seite eingesetzt wurden, bei der Eröffnung wieder auf die andere Seite der Konten gebucht. Dies geschieht durch Eintragung folgender zwei Buchungen in das Journal und ihre Übertragung in das Hauptbuch und in die Kontokorrentbücher[1]):

Immobilienkonto und die übrigen Konten der Aktiven	an Bilanzkonto.
Bilanzkonto	an Kreditorenkonto und an die übrigen Konten der Passiven, sowie an Kapitalkonto.

Diese Buchungen sind den Eröffnungsbuchungen am 1. Mai ähnlich. Sie sind genau das Gegenteil der beiden Abschlußbuchungen vom 31. Mai.

9. Transitorische Buchungen. Nach den Eröffnungsbuchungen kann die Buchführung der neuen Periode beginnen.

Einer besonderen Erwähnung bedarf noch das Passivum „Geschuldete Löhne für die Zeit vom 29.—31. Mai 1100". Diese Löhne werden zugleich mit denen für die Zeit vom 1.—4. Juni ausbezahlt werden. Wenn diese Lohnauszahlung am 5. Juni stattfindet und sich insgesamt auf 2600 beläuft, so wird an diesem Tage wie bisher gebucht werden: Fabrikation an Kassa 2600.

Am 31. Mai hatten wir aber bereits für denjenigen Lohnteil, der auf den Monat Mai entfiel, gebucht:

Fabrikation an Geschuldete Löhne 1100.

Damit nun nicht die Fabrikation für 3700, statt für 2600 Lohnkosten debitiert wird und weil das Passivum Geschuldete Löhne 1100 am 5. Juni getilgt wird, ist letztere Buchung spätestens am 5. Juni durch die Gegenbuchung zu stornieren:

Geschuldete Löhne an Fabrikation 1100.

Mit anderen Worten, es wird eine Buchung, die sich beim Bücherabschluß als nötig erwies, nach dem Bücherabschluß wieder aufgehoben. Solche vorübergehende Buchungen bezeichnet man als transitorische Posten. Da diese transitorischen Posten sämtlich im Laufe der neuen Geschäftsperiode beseitigt werden müssen, so ist es üblich, die hierzu nötigen Stornobuchungen gleich nach den Eröffnungsbuchungen vorzunehmen.

---

[1]) Vgl. S. 51 oben.

XI. Lösung nach der amerikanischen Buchhaltung.

Literatur zu Kap. XI.

Außer der Literatur zu Kap. VII.
J. Ziegler, Die amerikanische Buchhaltung, Wien 1903.
A. Schmid, Amerikanische Buchführung, Stuttgart 1907.
F. Klein, Amerikanische Buchführung, Leipzig 1902.
Weitere Literaturangaben in Sterns Buchhaltungslexikon, Art. Amerikanische Buchführung.

Die amerikanische Buchhaltung vereinigt das Journal und das Hauptbuch der italienischen Buchhaltung zu einem einzigen Buch, dem Journal-Hauptbuch, auch amerikanisches Journal oder Tabellenjournal genannt. Mit anderen Worten, das italienische Journal wird durch eine Reihe von Doppelspalten oder Kontentabellen (für jedes Konto je eine Soll- und eine Habenspalte) erweitert, die sich an die Hauptbetragsspalte des Journals anschließen und von denen jede die zu einem bestimmten Konto gehörigen Posten derart aufnimmt, daß jede Doppelspalte ein Konto des Hauptbuchs und die Gesamtheit der Spalten das Hauptbuch darstellen. Die Zahl der Doppelspalten, die sich in dieser Weise anbringen lassen, ist mit Rücksicht auf die Handlichkeit des Buches eine sehr beschränkte: sie geht kaum über 15 bis 20 hinaus. Diese Beschränkung des Kontensystems bewirkt, daß in der amerikanischen Buchhaltung vorzugsweise Kollektivkonten angelegt werden, die in entsprechenden Hilfsbüchern eine Ergänzung finden. In dieser Beschränkung des Kontensystems liegt der größte Nachteil dieser Buchhaltungsform, die sie trotz anderer Vorteile für die Buchführung industrieller Betriebe, die gerade zur Darstellung der Fabrikation ein ausgedehntes Kontensystem bedürfen, im allgemeinen als ungeeignet erscheinen läßt. Eines der Mittel,[1]) mehr Konten in die Tabellen unterzubringen, als es Tabellen gibt, besteht in der Vereinigung von zwei oder drei Konten in einer Tabelle, indem die Eintragungen zwar in dieselbe Spalte, aber mit verschiedenfarbiger Tinte — schwarz, rot, blau — erfolgen. Dieses Verfahren ist aus dem unten dargestellten amerikanischen Journal ersichtlich[2]). In diesem Fall sind auch bei der Addition der Spalte getrennte Additionen für die dort

---

[1]) Eine erschöpfende Aufzählung dieser Mittel bieten:
J. Fr. Schär, Variationen in der praktischen Verwendung der amerikanischen Journale (Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung Jahrg. I, Heft 10).
W. Wick, Theorie und Praxis der Buchführung (Schweizer. Zeitschrift für kaufm. Bildungswesen. I. Jahrg.).
[2]) Mit Kursivdruck an Stelle farbiger Tinte.

untergebrachten Konten mit Einstellung der Additionssummen in den verschiedenen Farben vorzunehmen. Es können auch eine beliebige Anzahl Konten in eine Spalte „Diverse Konten" untergebracht werden. Dann werden die in diese Spalte eingetragenen Posten am Schluß jeder Buchseite unterschiedslos zusammenaddiert, und erst beim Bücherabschluß werden aus dieser Summe die auf die einzelnen Konten der Spalte „Diverse Konten" entfallenden Beträge ausgezogen.

Die Vorteile der amerikanischen Buchhaltung bestehen in der im Vergleich zu allen anderen Buchhaltungsformen einfacheren Art der Übertragung der Posten aus dem Journal ins Hauptbuch, in der großen Übersichtlichkeit der Aufzeichnungen, die durch die beständige Vereinigung aller Konten nebeneinander auf einem Blatte gewonnen wird, und endlich in dem Umstand, daß jederzeit in der einfachsten Weise eine Probebilanz gemacht werden kann. Diese aus zwei Queradditionen der Soll- und der Habenspalten, deren Summen mit der Summe der Journalbetragsspalte übereinstimmen muß, bestehende Probebilanz wird meist am Schluß einer jeden Seite vor dem Übertrag der Summen auf die nächste Seite vorgenommen.

Es soll nun derselbe Geschäftsgang nach der amerikanischen Buchhaltungsform dargestellt werden, zugleich mit einigen Abweichungen, die zum Teil eine Beschränkung der Kontenzahl, die in der Lösung nach der italienischen Form 19 betrug, während das hier benutzte amerikanische Journalformular nur 11 Doppelspalten enthält, bewirken sollen.

Diese Abweichungen, sowie die sich daraus ergebenden Änderungen in der Kontierung der Geschäftsvorfälle sind folgende:

1. Das Bilanzkonto, welches nur bei der Eröffnung und beim Abschluß als Zwischenkonto benutzt wird, das für denselben Betrag debitiert und kreditiert wird und sich infolgedessen stets ausgleicht, scheidet aus. Die Eröffnungsbuchung lautet nicht mehr

Aktiven an Bilanz

und

Bilanz an { Passiven
Kapital

sondern einfacher

Aktiven an { Passiven
Kapital

und die Abschlußbuchung umgekehrt

Passiven
Kapital } an Aktiven.

2. Das Fabrikationskonto wird nach der im Kap. VI erwähnten 2. Form der Darstellung der Fabrikation geführt, d .h. es wird kein Verkaufskonto eingerichtet. Für die Verkaufsrechnungen wird das Fabrikationskonto kreditiert. Das Fabrikationskonto enthält sowohl die Bestände an Halb- wie an Fertigfabrikaten.

3. Infolgedessen wird auch die Scheidung der Fabrikations- und der Verkaufsunkosten aufgehoben, und es tritt an Stelle dieser beiden Konten ein Unkostenkonto, welches für alle Unkosten belastet und dessen Saldo am Schluß auf Fabrikationskonto übertragen wird. Buchung: Fabrikation an Verlust 13100.

4. Die verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe werden nicht zu Selbstkostenpreisen, sondern zu Durchschnitts(Normal-)preisen verrechnet, so daß der Wert des Monatsverbrauch 36000, statt 30000 beträgt. Buchung:

Fabrikation an Roh- und Hilfsstoffe 36000

Dadurch wird das Roh- und Hilfsstoffe-Konto ein gemischtes Bestandkonto, dessen buchmäßiger Gewinn oder Verlust am Ende des Monats auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird.

5. Es wird kein Dubiosenkonto geführt: der insolvente Schuldner verbleibt auf Debitorenkonto.

6. Auch das Delkrederekonto kommt nicht zur Anwendung, indem der erwartete Verlust am dubiosen Schuldner von 800 direkt vom Debitorenkonto abgeschrieben wird. Buchung:

Gewinn und Verlust an Debitoren 800.

Die Abschlußbuchungen sind grundsätzlich dieselben wie bei der italienischen Buchhaltung, jedoch mit folgenden aus den eben erwähnten Änderungen resultierenden Abweichungen:

1. Es finden keine Buchungen statt:

a) für den Übertrag der Fabrikationsunkosten auf Fabrikationskonto und der Verkaufsunkosten auf Verkaufskonto;

b) für den Übergang der Monatsproduktion vom Fabrikations- auf das Verkaufskonto und für die Korrektur der hier festgestellten Kalkulationsdifferenz von 100.

2. Das Roh- und Hilfsstoffkonto ist ein gemischtes Bestandkonto. Durch Einstellung des Inventurbestandes von 24500 ins Haben, ergibt sich einen Gewinn — besser Überschuß des Normalpreises über den Selbstkostenpreis — von 6000, der auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. Buchung:

Roh- und Hilfsstoffe an Gewinn und Verlust 6000.

Soll **Roh- und Hilfsstoffe.** **Haben**

Ankauf	55000	Verbrauch	36000
Gewinn	6000	Manko	500
		Bestand	24500
	61000		61000

3. Auch das Fabrikationskonto ist ein gemischtes Bestandkonto. Nach Einstellung des Inventurbestandes an Halb- und Fertigfabrikaten ins Haben, ergibt sich einen Bruttogewinn von 9700. Buchung:

Fabrikation an Gewinn und Verlust 9700.

Soll **Fabrikation.** **Haben**

Sollsumme	85000	Habensumme	42000
Bruttogewinn	9700	Bestand an Halbfabrikaten .	12700
		„ „ Fertigfabrikaten	40000
	94700		94700

In der Lösung nach der italienischen Buchhaltung betrug der Bruttogewinn 15700. Die Differenz rührt daher, daß die Bewertung des Verbrauchs an Roh- und Hilfsstoffen eine andere war.

4. Dagegen stimmt der nunmehr sich aus dem Gewinn- und Verlustkonto ergebende Habensaldo von 12900 mit dem in der italienischen Buchhaltung ermittelten Reingewinn überein. Daher die Buchung:

Gewinn und Verlust an Kapital 12900.

5. Die nach dieser Buchung aufgestellte Probebilanz zeigt in der Übereinstimmung mit der Journalsumme 474500 die Richtigkeit der Eintragungen

Konten	Probebilanz		Saldobilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
Immobilien	80000	500	79500	
Maschinen	50000	1000	49000	
Fabrikation	94700	42000	52700	
Roh- und Hilfsstoffe . . .	61000	36500	24500	
Kasse	52000	50100	1900	
Rimessen	2000		2000	
Tratten	1000	1000		
Debitoren	81000	40800	40200	
Kreditoren	24000	75800		51800
Unkosten	13100	13100		
Gewinn und Verlust . . .	15700	15700		
Kapital		166900		166900
Hypothekarschuld		30000		30000
Geschuldete Löhne . . .		1100		1100
	474500	474500	249800	249800

Die Saldi sind die Zahlen der Abschlußbuchung vom 31. Mai, der Eröffnungsbuchung vom 1. Juni und der Schlußbilanz. Das hier nachgewiesene Endkapital von 166 900 stimmt mit dem Ergebnis der italienischen Buchhaltung überein. Auch die einzelnen Aktiven und Passiven beider Schlußbilanzen stimmen überein.

Einen äußerlichen Unterschied weisen nur auf:

a) das Fabrikationskonto, welches in der amerikanischen Buchhaltung auch den Bestand an Fertigfabrikaten enthält, 40 000 + 12 700 = 52 700;

b) das Debitorenkonto, dessen Saldo in der amerikanischen Buchhaltung von 40 200 drei Saldi der italienischen Buchhaltung entspricht:

	Debitoren	Soll	40 000
+	Dubiosen	„	1 000
			41 000
—	Delkredere	Haben	800
		Soll	40 200

Wir beschränken uns auf die Darstellung des amerikanischen Journals, da die übrigen Bücher (Inventur- und Bilanzbuch, Kontokorrent und Wechselbücher) dieselben sind wie in der italienischen Buchhaltung.

Datum		Journal
		Übertrag
Mai	22	Fabrikation . . . . an Kassa Löhne der 3. Woche . .
„	23	Kreditor Müller . . . . an Debitor Diskontobank . . . m. Überweisung . . . .
„	24	Folgende Konten Kassa . . . . Debitor P. Braun . . . . an Fabrikation . . . . m. Rechnungen 4 und 5 . . . . .
„	26	Unkosten . . . . an Kreditor F. Schmidt . . . . s. Rechnung No. 4 . . . .
„	28	Kassa . . . . an Debitor P. Braun . . . . . s. Barzahlung . . . .
„	29	Kassa . . . . an Debitor Diskontobank . . . Abhebung . . . .
„	30	Folgende Konten Kreditor O. Wagner, m. Zahlung . . Fabrikation, Löhne der 4. Woche . an Kassa . . . .
„	31	Unkosten an Kassa . . . . Gehälter, kleine Ausgaben und Verkaufsprovisionen . . . .
„	31	Fabrikation . . . . an Geschuldete Löhne . . . . Löhne vom 29.—31. Mai . . . . .
„	31	Fabrikation . . . . an Roh- und Hilfsstoffe . . . Monatsverbrauch zu Normalpreisen .
„	31	Fabrikation . . . . an Unkosten . . . . Übertrag der Unkosten . . . . . .
„	31	Gewinn und Verlust . . . . . . an folgende Konten an Debitoren . . . . mutmaßlicher Verlust an der Forderung auf B. Blau . . . . an Immobilien, Abschreibung . . an Maschinen und Utensilien, Abschreibung . . . . an Roh- und Hilfsstoffe, Manko



Unkosten	Gewinn und Verlust	Kapital	Hypothekarschuld *Geschuldete Löhne*
		154000 —	30000 —
			1100 —
13100 —			
	2800 —		

Zweiter Teil.

Die Konten der Fabrikation.

XII. Allgemeines.

Literatur zu Kap. XII.

Zimmermann, Johanning, Frankenberg und Stegemann, Betrieb von Fabriken, Leipzig 1905.

R. Grimshaw, Werkstattbetrieb und -Organisation, 2. Aufl. 1905.

Calmes, Fabrikbetrieb, I. Teil.

Weitere Literaturangaben über die Fabrikorganisation im Anhang dieses letzteren Werkes.

Die Buchhaltung und die Kalkulation schöpfen ihr Informationsmaterial zunächst aus der Korrespondenz: Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Frachtbriefe, Quittungen, Wechsel, Briefe usw. Durch diese Dokumente werden aber nur Buchungen, die den Geschäftsverkehr mit Dritten betreffen, veranlaßt. Für die Beschaffung des Materials über den Verbrauch der einzelnen Betriebe an den verschiedenen Fabrikationsstoffen, über ihren Anteil an den Löhnen, über die Produktion und die sonstigen internen Fabrikvorgänge ist die Buchhaltung auf die anderen Abteilungen, insbesondere auf die Materialienverwaltung, das Lohn-, das Kalkulationsbureau, sowie auf die technischen Beamten in den Fabrikationsbetrieben angewiesen. Die Form, in welcher diese die nötigen Aufzeichnungen vornehmen und der Buchhaltung periodisch übermitteln, ist verschieden. Es geschieht meistens durch Ausfüllung von Formularen, durch Betriebsausweise, Betriebsberichte, oder durch Eintragungen in Bücher, Betriebsskontri genannt, die von der Buchhaltung so zu entwerfen sind, daß bei genauer Befolgung der Ausfüllungsvorschriften alles Wissenswerte darin verzeichnet wird und Überflüssiges fernbleibt.

In größeren Fabriken mit etwas umfangreicher und komplizierter Produktionstechnik wird die technische Abteilung im Zusammenhang mit den aufeinanderfolgenden oder parallel stattfindenden Produktionsprozessen in mehrere Teile zerlegt, die als

Fabrikationsstufen oder, wenn sie räumlich voneinander getrennt sind, als Werkstätten oder noch besser als Betriebe bezeichnet werden.

Der Betrieb ist also ein Teil des gesamten Fabrikationsbetriebes, der hinsichtlich der Buchhaltung und der Kalkulation eine gewisse Selbständigkeit genießt. Es ist ein vom Standpunkt der Produktionstechnik abgeschlossenes Ganzes, d. h. eine Summe von Produktionsprozessen, die technisch zusammengehören und daher eine mehr oder minder selbständige Fabrikation oder Fabrikationsstufe darstellen. Der Betrieb ist ein organisatorisches Ganzes, das eigene Maschinen, zuweilen auch eigene Betriebsleiter und ein Betriebsbureau besitzt und in einem besonderen Raum untergebracht ist. Wichtig ist diese Gliederung in Betriebe für die Rechnungsführung: Die Buchhaltung faßt jeden Betrieb als eine eigene, selbständige Fabrikation auf. Sie stellt fest, welche Rohstoffe jeder Betrieb verbraucht hat, welche Lohnkosten und sonstige Fabrikationsunkosten er verursacht hat, wie viel jeder Betrieb produziert hat usw. Zu diesem Zwecke wird für jeden Betrieb ein besonderes Konto eingerichtet, aus welchem unter Umständen auch der Gewinn oder der Verlust des Betriebes ersehen werden kann.

Das Kontensystem der Fabrikbuchhaltung besteht aus den kaufmännischen Konten (vgl. Seite 19) und den Konten der Fabrikation. Letztere Konten, von denen bereits einige in Kap. VI erwähnt wurden, zerfallen in folgende Gruppen, deren Darstellung den Inhalt dieses II. Teiles bilden soll:

1. Die Konten der Anlagen.
2. Die Konten der Abschreibungen.
3. Die Konten der Roh- und Hilfsstoffe.
4. Die Konten der Löhne und Gehälter.
5. Die Konten der Unkosten.
6. Die Konten der Hilfsbetriebe.
7. Die Konten der Fabrikation.
8. Die Konten der Fabrikate.
9. Die Konten des Verkaufs, die, obgleich sie zu den kaufmännischen Konten zu rechnen wären, des Zusammenhangs halber an dieser Stelle anzuführen sind.

XIII. Die Konten der Anlagen.

Die Anlagen sind diejenigen Aktiven einer Fabrik, deren charakteristisches Merkmal die Dauerhaftigkeit ist. Sie umfassen die Grundstücke und Gebäude, die Maschinen und Betriebsgerätschaften und

überhaupt alles, was längere Zeit der Fabrikation dienen kann, im Gegensatz zu denjenigen Aktiven, welche, wie die Rohstoffe, bei der Mitwirkung an der Produktion sofort verbraucht werden.

In der Fabrikbuchhaltung kann ein einziges Anlagekonto als Sammelkonto für die sämtlichen Anlagen des Unternehmens eingerichtet werden. Meistens werden aber getrennte Konten für die einzelnen Gruppen von Anlagen eröffnet, die je nach dem Umfang der Anlagen noch in Unterkonten zerlegt werden können. Eine Fabrik feuerfester Steine führt beispielsweise folgende Anlagekonten:

1. Ländereien, gewöhnlich als Grundstücke bezeichnet.
2. Steinbrüche.
3. Gruben.
4. Fabrikgrundstücke.
5. Geleisanlagen und Hängebahnen.
6. Gebäude, auch Immobilien genannt. Diese werden oft in Fabrik- und Verwaltungsgebäude zerlegt.
7. Öfen.
8. Maschinen.
9. Beleuchtungsanlagen.
10. Verladestelle.
11. Mobilien und Geräte, auch Betriebsgerätschaften, Fabrikeinrichtung genannt.
12. Fuhrwesen.

Weitere häufig vorkommende Anlagekonten sind noch:

13. Dampfanlage.
14. Elektrische Anlage.
15. Wasserleitung.
16. Neubauten.
17. Anlagen zum Besten der Arbeiter und Angestellten, wie Beamten- und Arbeiterwohnungen, Arbeiterheime, Kasino, Schulen, Krankenhäuser, Badeanstalt, Bäckerei usw.

Die Anlagekonten sind aktive Bestandkonten, welche für den Anschaffungs- resp. Herstellungspreis der Anlagen, d. h. für alle Kosten der Instandsetzung, sowie für die späteren Erweiterungen und Ergänzungen debitiert werden. Hingegen dürfen die Anlagekonten nicht für die durch den Betrieb der Anlagen verursachten Unterhaltungskosten belastet werden. Bei den Reparaturen- und Erneuerungskosten von Fabrikanlagen ist daher zu untersuchen, ob diese Kosten eine Erweiterung, Verbesserung oder ob sie bloß die Erhaltung der vorhandenen Anlagen in betriebsfähigen Zustand bezwecken. Im ersten Fall stellen diese Kosten ein neues Aktivum dar,

für welches ein aktives Bestandkonto, d. h. ein Anlagekonto zu belasten ist. Im letzten Fall haben diese Kosten kein neues Aktivum geschaffen, sondern nur zur Erhaltung eines bereits vorhandenen Aktivums gedient, und da infolgedessen keine Anlage an Wert zugenommen hat, darf auch kein Anlagekonto für diese Kosten belastet werden. Sie sind vielmehr als Verluste, als Unkosten zu betrachten, welche durch den Betrieb der Anlagen bewirkt wurden, und als solche demjenigen Konto zu belasten, welches zur Darstellung der Betriebstätigkeit der Anlage dient.

Die genaue Scheidung zwischen Anlage und Betrieb, d. h. zwischen Anlage- und Betriebskonten, ist eines der Haupterfordernisse der Fabrikbuchhaltung und ist von der größten Wichtigkeit für die Bilanz und die Festsetzung der Betriebsergebnisse. In einer Fabrikbuchhaltung sollte es kein Konto geben, welches zugleich zur Darstellung einer Anlage und ihres Betriebs dient, vielmehr sind dafür immer zwei getrennte Konten erfordert, die sich wie ein aktives Bestandkonto und ein Erfolgskonto (Unkostenkonto) zueinander verhalten. Mit anderen Worten, das Anlagekonto gehört grundsätzlich in die Bilanz, und das Betriebskonto in die Gewinn- und Verlustrechnung. Die Unterscheidung, ob ein bestimmtes Konto z .B. das Dampfmaschinenkonto ein Anlage- oder ein Betriebskonto ist, kann nicht immer aus seiner Bezeichnung abgeleitet werden. Besser ist die genaue Bezeichnung durch den Zusatz Anlage oder Betrieb, also Dampfmaschinenanlage- bzw. Dampfmaschinenbetriebskonto. Aber auch außer der ausdrücklich als Betriebskonto bezeichneten gibt es noch andere Betriebskonten. Zu den Betriebskonten gehören nämlich:

1. Die Fabrikationskonten, welche den Betrieb einer bestimmten Anlage darstellen und daher oft als Betriebs-, statt als Fabrikationskonto bezeichnet werden. Beispielsweise kann in einer Spinnerei das den Spinnmaschinen entsprechende Betriebskonto als Spinnereibetriebskonto oder als Garnfabrikationskonto und in einem Stahlwerk das den Stahlwerksanlagen entsprechende Betriebskonto als Stahlwerksbetriebskonto oder als Rohstahlfabrikationskonto bezeichnet werden.

2. Solche Fabrikationskonten als Betriebskonten bestehen in der Regel nur für einzelne Anlagen, nämlich für die Anlagen der Hauptbetriebe. Für die übrigen Anlagen dienen die Konten aus der Gruppe der Erfolgskonten, d. h. das Gewinn- und Verlustkonto und vorzugsweise die Fabrikationsunkostenkonten als Betriebskonten.

3. Oft wird in der Gruppe der Konten der Fabrikationsunkosten ein oder mehrere Konten für Reparatur- und Erneuerungskosten als Betriebskonto geführt. Dies ist besonders der Fall, wenn die Fabrik in mehrere Betriebe zerfällt, denen mehrere Fabrikationskonten entsprechen, und wenn die betreffenden Reparaturen einer Anlage nicht im Interesse eines bestimmten Betriebes, sondern im Interesse der ganzen Fabrikation gemacht wurden, so daß die Kosten nicht einem bestimmten Fabrikationskonto belastet werden können. Dann werden diese Reparaturkosten dem Konto für Reparatur- und Erneuerungskosten belastet, aus welchem sie periodisch nach einem bestimmten Maßstab unter die Fabrikationskonten verteilt werden.

4. Für die Betriebskosten derjenigen Anlagen, welche zu den Verkaufseinrichtungen gehören, dient das Verkaufsunkosten- und in Ermangelung eines solchen das Verkaufskonto als Betriebskonto.

Wir geben hier eine Gegenüberstellung der Anlage- und Betriebskonten aus dem Kontensystem der im Kapitel XXIII behandelten Eisenhütte.

	Den Anlagekonten	entsprechen als Betriebskonten
Konten der Hauptbetriebe	Grundstücke	Gewinn und Verlust
	Hochofenanlage	Roheisenfabrikation
	Stahlwerkanlage	Rohstahlfabrikation
	Walzwerkanlage	Halbzeug-Fabrikation Träger- „ Schienen- „ Adjustage (Hilfsbetrieb)
Konten der Hilfsbetriebe	Elektrische Zentrale	Elektrischer Betrieb
	Werkstättenanlage	Werkstättenbetrieb
	Dampfanlage	Dampfbetrieb
	Eisenbahnanlage Lokomotiven u. Eisenbahnmaterial	Bahnbetrieb
	Lagereinrichtung	Betrieb der Krane und Verlader Verkaufsunkosten
	Maschinen und Utensilien	Fabrikations-, Verkaufs-, Verwaltungsunkosten
	Betriebsgebäude	Laboratoriumsbetrieb Fabrikationsunkosten Verkaufsunkosten Verwaltungsunkosten

Die kontenmäßige Trennung von Anlage und Betrieb ist, wie aus folgendem Beispiel ersichtlich wird, die Voraussetzung für eine richtige Bilanz, Kalkulation und Gewinn- und Verlustrechnung.

Reparaturkosten an den Dampfkesseln im Betrage von M. 1000.— wurden dem Dampfanlage-, statt dem Dampfbetriebskonto belastet. Diese falsche Buchung hat zwei Folgen:

a) Bisheriger Wert der Dampfanlage nach dem Konto	100 000.—
Dazu die unrichtigerweise auf dieses Konto verbuchten Reparaturkosten	1 000.—
Nunmehriger Buchwert der Dampfanlage	101 000.—
Am Ende des Jahres werden 10% des Buchwertes abgeschrieben, also	10 100.—
Wert der Dampfanlage in der Bilanz	90 900.—

Die Verbuchung der Reparaturkosten auf das Anlagekonto hat also eine ungerechtfertigte Erhöhung des Buchwertes zur Folge, wodurch die spätere Abschreibung teilweise illusorisch gemacht wird. Die wirkliche Abschreibung beträgt nicht 10%, d. h. 10 100, sondern 100 000 — 90 900 = 9 100, d. h. nur 9,1%.

Richtig:

Buchwert der Dampfanlage	100 000.—
10% Abschreibung	10 000.—
Wert der Dampfanlage in der Bilanz	90 000.—

Nach der ersten Berechnung steht der Wert der Dampfanlage mit 900 zu hoch in der Bilanz und das in der Bilanz nachgewiesenen Reinvermögen ist um den gleichen Betrag zu hoch.

b) Da die Reparaturkosten dem Dampfbetriebskonto nicht belastet wurden, obschon sie Fabrikationskosten dieses Betriebes darstellen, sind die Selbstkosten des Dampfes um 1000 zu niedrig, und infolgedessen ist auch der Gewinn an der Fabrikation um 1000 niedriger als in der Buchhaltung nachgewiesen wird.

Die Verbuchung von Fabrikationskosten auf die Anlagekonten zur Erhöhung des Buchwertes der Anlagen sind eines der bekanntesten Mittel zur Bilanzverschleierung, indem dadurch Unkosten, d. h. Verlust in Aktiven verwandelt werden.

Wenn die Verbuchung von Betriebskosten auf die Anlagekonten unbedingt zu verwerfen ist, weil dadurch die Bilanz verschönert wird und der Gewinn zu hoch erscheint, so ist auch die Verbuchung von Kosten, welche auf Anlagekonto gehören, auf Betriebskonto ebenso unrichtig, weil dadurch die Bilanz verschlechtert und der Gewinn vermindert wird. In der Praxis werden trotzdem häufig die Kosten für angeschaffte Anlagen, für Ersatzstücke der maschinellen Anlagen und die Kosten der Erweiterungen und Verbesserungen, statt den Anlagekonten, den Betriebskonten belastet, und zwar ist dies besonders

für die Mobilien (Fabrikeinrichtung) und die Werkzeuge der Fall.[1]) Eine solche Buchung hat eine doppelte Wirkung:

1. Der Buchwert der Anlagen erscheint kleiner als ihr wirklicher Wert.

2. Eine dauernd nutzbare Neuanschaffung wird ausschließlich zu Lasten der laufenden Gewinn- und Verlustrechnung gebucht, statt auf mehrere Jahre verteilt zu werden. Dadurch erscheinen die Betriebskosten des laufenden Jahres zu hoch und der Gewinn zu niedrig.

Diese Buchung läuft also auf eine Reservebildung hinaus, und zwar bewirkt sie die Bildung einer sogenannten „stillen Reserve". Sie ist daher, wie jede Bildung einer stillen Reserve durch Unterbewertung eines Aktivums in der Bilanz, theoretisch zwar nicht einwandfrei, praktisch aber als zulässig zu bezeichnen.

Die Konten der Anlagen werden für jede Verminderung des den Konten belasteten Wertes der Anlagen kreditiert. Solche Verminderungen werden bewirkt:

1. Durch den Verkauf der Anlagen.

2. Durch den Abbruch, die Zerstörung der Anlagen.

3. Durch die Abnutzung im Laufe des Betriebes. Die hierdurch bewirkte Wertverminderung heißt Abschreibung.

Beim Bücherabschluß werden die Anlagekonten für den Endinventurwert kreditiert. Dieser Endinventurwert wird aber nur ausnahmsweise, insbesondere im Falle des Verkaufs, der Liquidation und der Erbteilung, durch eine Einschätzung bestimmt und gewöhnlich indirekt festgestellt, indem vom Inventurwert in der vorjährigen Bilanz oder vom Anschaffungs- respektiv Herstellungswert ein bestimmter Prozentsatz abgeschrieben und der verbleibende Wert als Endinventurwert angesetzt wird.

Gewisse Anlagen, welche Dritten gegen Entgelt zur Benutzung überlassen werden, werfen einen Ertrag ab, so insbesondere verpachtete Grundstücke, vermietete Arbeiterwohnungen u. dgl. Für diesen Ertrag wird ein Ertragskonto nach folgendem Schema eingerichtet.

Ertragskonto.

Soll	**Haben**
Unterhaltungs- und Reparaturkosten Steuern Hypothekarzinsen Abschreibungen	Ertrag: Miete, Pacht usw.

[1]) Vgl. Kap. IV, 5.

Dieses Konto ist ein Erfolgskonto, das am Ende des Jahres auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. War der Ertrag größer als die Kosten, so hat es einen Habensaldo, der durch die Buchung

Ertragskonto an Gewinn und Verlust

ausgeglichen wird.

Gewisse Fabriken stellen sich selbst für die Benutzung der eigenen Anlagen, insbesondere der Gebäude und Grundstücke, einen der Miete, die sie durch Überlassung der Immobilien an Dritte sonst erzielen würden, entsprechenden Betrag in Rechnung. Sie kreditieren dafür das Ertragskonto und belasten das Fabrikationskonto oder das Fabrikationsunkostenkonto, damit auch diese mit der Fabrikation verbundenen ideellen Kosten in der Kalkulation zum Ausdruck gelangen. Diese Buchung hat zwei Folgen:

a) Das Ertragskonto wird diesen Posten als Gewinn aufweisen.

b) Die Selbstkosten werden um diesen Posten größer und der Verkaufsgewinn entsprechend kleiner.

Die Buchung hat also keinen Einfluß auf den schließlichen Reingewinn und hat nur für die Höhe der Selbstkosten Bedeutung. Sie ist also in gewisser Hinsicht überflüssig und auch wenig üblich.

Für größere Neubauten ist es zweckmäßig, besondere Neubautenkonten einzurichten; kleinere Neubauten hingegen können zusammen auf ein allgemeines Neubautenkonto verbucht werden.

Die Kosten der Erweiterung und des Umbaues einer bestehenden Anlage gehören eigentlich auf das betreffende Anlagekonto; doch ist es besser, dieselben zunächst auf Neubautenkonto zu verbuchen und erst nach Beendigung der Neubauarbeiten von dem Neubauten- auf das Anlagekonto in einem einzigen Posten, welcher den Herstellungswert der Neubauten darstellt, zu übertragen. Es kann nämlich vorkommen, daß eine außerordentliche Abschreibung an den fertiggestellten Neubauten, d .h. eine Verminderung ihres buchmäßigen Herstellungswertes, bevor dieser auf das Anlagekonto übertragen wird, nötig wird, weil die Neubauten zu teuer zu stehen kamen.

Solange der Neubau unvollendet ist, darf das Neubautenkonto nicht durch Übertrag des Saldos auf das Anlagekonto saldiert werden. Dauert der Bau über den Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hinaus, so erscheint der Sollsaldo des Neubautenkontos als Aktivum in der Bilanz, nachdem bereits bei dieser Gelegenheit eine Abschreibung auf diesem Konto vorgenommen wurde, falls sie nötig erschien.

Beispiel.

Die Herstellungskosten eines am 31. Dezember 1907 noch nicht fertiggestellten Neubaues betrugen in der Zeit vom 1. Mai bis 31. Dezember 1907, an welchem Tage der Bücherabschluß stattfand, Mark

Neubautenkonto

Soll								Haben	
1907					1907				
1. Mai—31. Dez.		Diverse Baukosten . .	74600	—	Dezember	31	per Abschreibungskonto	4600	—
					„	31	per Bilanzkonto . . .	70000	—
			74600	—				74600	—
1908					1908				
Januar	1	an Bilanzkonto . . .	70000	—	März	10	per Abschreibungskonto	18770	—
1. Jan.—10. März		Diverse Baukosten .	38770	—	„	10	per Anlagekonto . .	90000	—
			108770	—				108770	—

Das Neubautenkonto wird in der Bilanz per 31. Dez. 1907 unter den Aktiven mit 70000 erscheinen.

74 600; es wurde beschlossen, eine Abschreibung von M. 4600 an den bisherigen Baukosten vorzunehmen. Vom 1. Januar bis 10. März 1908, an welchem Zeitpunkt der Neubau beendigt war, betrugen die weiteren Herstellungskosten M. 38 770; man beschließt, den Buchwert der neuen Anlage auf M. 90 000 zu reduzieren.

Wenn die Neubauten von der Fabrik selbst hergestellt werden, so wird das Neubautenkonto für alle Herstellungskosten, insbesondere für die Kosten der Pläne und Gutachten, für die verbrauchten Materialien, Löhne und Gehälter debitiert. Außerdem ist das Neubautenkonto für einen entsprechenden Teil der Unkosten der Fabrik, die ja zweifelsohne teilweise durch die Neubauten verursacht werden, zu belasten.

XIV. Die Abschreibungen.

(Vgl. die Literaturangaben zu Kap. II).

Die Abschreibung oder Amortisation ist die Verminderung des Buchwertes eines Aktivums wegen eingetretener Entwertung durch Abnutzung, Beschädigung, Betriebsunfälle, Substanzverminderung, Entwertung durch Preisrückgang u. dgl.

Die sukzessive Abschreibung wegen Abnutzung kann sich naturgemäß nur auf Sachen beziehen, die dauernd in Betrieb sind. In diesem Sinne können also nur Anlagen abgeschrieben werden, und wenn von Abschreibungen die Rede ist, so ist in der Regel die Abschreibung von Anlagen zu verstehen.

Mit demselben Ausdruck werden aber auch Wertverminderungen bezeichnet, die sich nicht auf die Anlagen, sondern auf andere Aktiven beziehen, nämlich:

1. Die Verminderung des Buchwertes von Vorräten (Roh- und Hilfsstoffen, Fabrikaten) wegen eingetretener Entwertung durch die Konjunktur, durch Verschlechterung der Qualität infolge andauernder Lagerung u. dgl.

2. Die Verminderung des Buchwertes einer Forderung um den uneinbringlichen Teil (vgl. Dubiosenkonto).

3. Die Verminderung des Buchwertes irgend eines Aktivums, ohne daß die Verminderung durch eine tatsächliche Entwertung begründet sei: die sog. Bildung einer Reserve.

Die Berechnung der Abschreibung kann auf 2 Arten erfolgen:

1. Der jetzige Wert des Aktivums wird durch eine Schätzung und ohne Rücksicht auf seinen früheren Wert bestimmt. Der Unterschied zwischen dem früheren und dem jetzt ermittelten Wert ist die Abschreibung.

2. Die gewöhnliche Form der Abschreibung ist die Berechnung nach Prozenten des „früheren Wertes“.

Der „frühere Wert", auf den sich die Abschreibungsquote bezieht, kann entweder der ursprüngliche Anschaffungs- resp. Herstellungswert oder der Buchwert, d. h. der Wertansatz in der letzten Inventur sein. Wir unterscheiden somit zwei Formen der prozentuellen Abschreibung:

a) Die Abschreibungsquote bezieht sich auf den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungswert. Sofern die Quote dieselbe bleibt, bleibt auch die Höhe der periodischen Abschreibungen unverändert. Es soll z. B. eine Maschine im Anschaffungswert von 100000 mit 20% jährlich abgeschrieben werden; die Jahresabschreibung beträgt 20000 und nach 5 Jahren ist die Maschine ganz abgeschrieben.

b) Die Abschreibungsquote bezieht sich auf den letztjährigen Buchwert, d. h. auf den nach den vorjährigen Abschreibungen verbleibenden Restwert. Nach diesem Verfahren würde die Abschreibung der Maschine folgendermaßen stattfinden:

Anschaffungswert	100000
davon 20% Abschreibung für das 1. Jahr	20000
Buchwert nach dem 1. Jahr	80000
davon 20% Abschreibung für das 2. Jahr	16000
Buchwert nach dem 2. Jahr	64000
davon 20% Abschreibung für das 3. Jahr	12800
Buchwert nach dem 3. Jahr	51200
davon 20% Abschreibung für das 4. Jahr	10240
Buchwert nach dem 4. Jahr	40960
davon 20% Abschreibung für das 5. Jahr	8192
Buchwert nach dem 5. Jahr noch	32768

Die Abschreibung nimmt also trotz der gleichbleibenden Quote jährlich ab. Aus diesem Grunde ist die Berechnung der Abschreibungen vom Anschaffungs- oder Herstellungswert der Berechnung vom letztjährigen Buchwert vorzuziehen. Nichtsdestoweniger ist die letztere Berechnungsart in der Praxis sehr verbreitet.

Die Abschreibung ist ein besonderer Fall der Inventurbewertung, indem bei einzelnen Aktiven, die dauernd zum Betrieb dienen oder bei denen eine direkte Werteinschätzung in jeder Inventur nicht angängig ist, der Inventurwert indirekt durch Berechnung der Wertverminderung von einem früheren Wert ermittelt wird. Für die Bemessung der Abschreibungen gelten aber die in Kap. II entwickelten Grundsätze der Inventurbewertung.

Gewöhnlich wird die Abschreibung in Prozenten angegeben. Für die Bestimmung der Abschreibungsquoten lassen sich keine all-

gemeinen Regeln aufstellen. Maßgebend sind hier in erster Linie die Natur des abzuschreibenden Aktivums und das Maß der Abnutzung durch den mehr oder minder intensiven Betrieb. Ferner noch:

a) Der Materialwert der Anlage nach ihrer Außerbetriebsetzung, speziell der Alteisenwert bei Maschinen. Wenn beispielsweise dieser Alteisenwert bei einer Maschine von 50000 auf 2000 geschätzt wird, so sind eigentlich nur 48000 abzuschreiben. Bei einer mutmaßlichen Betriebsdauer von 10 Jahren wären also jährlich 4800, d. h. 9,6% des Anschaffungswerts der Maschine abzuschreiben.

b) Wichtig ist auch die allgemeine Bilanzpolitik der Fabrik, insbesondere wenn diese eine Aktiengesellschaft ist. Es herrscht sowohl bei Einzelfabrikanten als auch bei Industriegesellschaften vielfach die Tendenz, die Bilanz mit äußerster Nüchternheit aufzustellen und bei den Anlagen starke Abschreibungen vorzunehmen. Diejenige Abschreibung, die der tatsächlichen Entwertung entspricht, heißt *ordentliche* Abschreibung, und was darüber hinausgeht, *außerordentliche* Abschreibung.

Einige durchschnittliche Abschreibungsquoten sind folgende:

2 bis 3% bei Massivgebäuden,

1% bei Wohngebäuden.

Fabrikwerkstätten werden schneller abgenutzt und müssen oft frühzeitig wegen Betriebsänderungen abgerissen oder umgebaut werden. Die Abschreibungsquote wird daher etwas größer sein müssen.

10 bis 15% für Fachwerkbauten,

10 bis 15% für Maschinen,

5 bis 7% für Dampfkesselanlagen,

5 bis 10% für Mobilien,

bis 50% und mehr für Werkzeuge und Utensilien, je nach der Abnutzung.

Jedenfalls sind die ordentlichen Abschreibungen nicht vom erzielten Reingewinn abhängig, da es keinen Reingewinn gibt, solange nicht die ordentlichen Abschreibungen dem Gewinn- und Verlustkonto oder den Betriebskonten belastet wurden. Die ordentlichen Abschreibungen müssen auch dann vorgenommen werden, wenn gar kein Reingewinn erzielt wurde, so daß sie den Verlust noch vermehren. Dagegen liegt die Höhe der außerordentlichen Abschreibungen ganz im Belieben des Unternehmens. Sie werden meist nach dem erzielten Gewinn bemessen. Der Satz, „daß aus dem Reingewinn abgeschrieben wird", trifft nur für die außerordentlichen Abschreibungen zu.

Wie sind die Abschreibungen zu verbuchen, d. h. welches Konto ist für die Abschreibungen zu debitieren und welches zu kreditieren?

Das Konto, welches für die Abschreibungen debitiert wird, kann verschieden sein.

1. Meistens wird die Abschreibung als ein Verlust angesehen, für den das Gewinn- und Verlustkonto belastet wird. Die meisten Fabriken verbuchen ihre Abschreibungen auf diese Art.

2. Die Abschreibungen können aber auch statt als Verluste, ebenso wie die Material- und Lohnkosten, richtiger als Fabrikationskosten betrachtet werden, d. h. als Abnutzungskosten an den Anlagen, die durch den Betrieb der Anlagen verursacht werden, und als solche bilden sie einen Teil der Selbstkosten der erzeugten Fabrikate. Diese Auffassung ist um so richtiger, als ja die Abschreibungen als ein Teil der Miete betrachtet werden können, die für die Benutzung der Anlagen an Dritte zu zahlen wäre, falls diese nicht Eigentum der Fabrik wären.

Von diesem Standpunkt aus werden die Abschreibungen entweder dem Fabrikationsunkostenkonto oder direkt dem Fabrikationskonto belastet. Werden die abzuschreibenden Anlagen von mehreren Betrieben benutzt, so ist die Abschreibung mehreren Fabrikationskonten zu belasten und unter diese zu verteilen. Vgl. über die Art und Weise der Belastung und der Verteilung Kap. XVIII.

Die Belastung der Fabrikation für die Abschreibungen ist aber nur für diejenigen Abschreibungen zulässig, die das Maß der tatsächlichen Entwertung und Abnutzung der Anlagen nicht übersteigen. Außergewöhnliche Abschreibungen sind eine willkürliche Verminderung des Jahresgewinnes, die nicht durch den Fabrikationsbetrieb hervorgerufen werden und die daher ausschließlich dem Gewinn- und Verlustkonto zu belasten sind.

Bezüglich des für die Abschreibungen zu kreditierenden Kontos gibt es ebenfalls zwei Verfahren:

1. Der Abschreibungsbetrag wird direkt vom Werte der Anlage abgezogen, indem das Anlagekonto dafür kreditiert wird, so daß der Sollsaldo des Anlagekontos den verminderten Wert der Anlage angibt. Da nun dieser Sollsaldo als Aktivum in der Bilanz erscheint, so ist aus der Jahresbilanz weder der ursprüngliche Erwerbspreis der Anlage, noch die Summe der im Laufe der Jahre daran vorgenommenen Abschreibungen ersichtlich.

Da ferner bei diesem Buchungsverfahren auf dem Anlagekonto stets der letztjährige Buchwert als Saldo von der alten auf die neue Rechnung übertragen wird, so ist die Berechnung der Abschreibung vom letztjährigen Buchwert, statt vom ursprünglichen Erwerbs- oder Herstellungswert naheliegend.

2. Die Anlage, die abgeschrieben werden soll, wird mit ihrem ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungspreis auf dem Anlagekonto unverändert beibehalten, und sie erscheint auch mit diesem Wert als Aktivum in der Bilanz. Für den Betrag der Abschreibung wird ein entsprechendes Passivum gebildet, d. h. es wird statt des Anlagekontos ein besonderes Konto für die Abschreibung kreditiert, dessen Habensaldo von Jahr zu Jahr durch die andauernden Abschreibungen zunimmt und in der Bilanz als Ergänzung des Anlagekontos auf der Passivseite erscheint. Dieses Konto wird als Abschreibungs-, Amortisations-, Erneuerungsfonds- oder auch als Reservekonto bezeichnet.

Dieses Verfahren bietet den Vorteil, daß sowohl der ursprüngliche Wert der Anlagen auf der Aktivseite als auch der Betrag der bisherigen Abschreibungen auf der Passivseite und nicht bloß die Differenz zwischen beiden, wie im ersten Verfahren, ersichtlich wird. Es trägt wesentlich zur Klarheit der Bilanz bei.

Da ferner der ursprüngliche Wert der Anlage in jeder Jahresbilanz auf der Aktivseite wiederkehrt, ist es naheliegend, die Abschreibungen von diesem, statt vom letztjährigen Bilanzwert, der besonders zu berechnen wäre, vorzunehmen.

Beispiel. — Es werden an einer Maschine im Anschaffungswert von 200000 seit 3 Jahren jährlich 10% abgeschrieben.

1. Verfahren: Die Abschreibung wird vom Buchwert berechnet und direkt auf dem Anlagekonto abgeschrieben.

Soll — **Anlagekonto** — **Haben**

Soll			Haben		
Anschaffungswert . . .	200000	—	Abschreibung des 1. Jahres	20000	—
			per Ausgangsbilanz . .	180000	—
	200000	—		200000	—
an Eingangsbilanz . .	180000	—	Abschreibung des 2. Jahres	18000	—
			per Ausgangsbilanz . .	162000	—
	180000	—		180000	—
an Eingangsbilanz . .	162000	—	Abschreibung des 3. Jahres	16200	—
			per Ausgangsbilanz . .	145800	—
	162000	—		162000	—
an Eingangsbilanz . . .	145800	—			

Bilanz

Soll				Haben
1. Jahr Anlagekonto .	180000	—		
2. Jahr Anlagekonto .	162000	—		
3. Jahr Anlagekonto .	145800	—		

2. Verfahren: Die Abschreibung wird fortwährend vom Anschaffungswert berechnet und auf Abschreibungskonto verbucht.

Anlagekonto

Soll			Haben		
Anschaffungswert . . .	200000	—	per Ausgangsbilanz . .	200000	—
an Eingangsbilanz . .	200000	—			

(bleibt die 3 Jahre hindurch unverändert.)

Abschreibungskonto

Soll			Haben		
an Ausgangsbilanz . .	20000	—	Abschreibung des 1. Jahres	20000	—
an Ausgangsbilanz . .	40000	—	per Eingangsbilanz . .	20000	—
			Abschreibung des 2. Jahres	20000	—
	40000	—		40000	—
an Ausgangsbilanz .	60000	—	per Eingangsbilanz . .	40000	—
			Abschreibung des 3. Jahres	20000	—
	60000	—		60000	—
			per Eingangsbilanz . .	60000	—

Bilanz

Soll			Haben		
1. Jahr Anlagekonto .	200000	—	Abschreibungskonto	20000	—
2. Jahr Anlagekonto .	200000	—	Abschreibungskonto	40000	—
3. Jahr Anlagekonto .	200000	—	Abschreibungskonto	60000	—

Richtig ist die Bezeichnung des für die Abschreibungen gebildeten Kontos als Abschreibungs-, oder Amortisations- oder Bewertungskonto. Hingegen ist die Bezeichnung dieses Kontos als Reservekonto nur richtig, wenn es sich um eine außerordentliche, d. h. das Maß der tatsächlichen Entwertung übersteigende Abschreibung handelt. Denn als Reserve kann nur angesammelter Reingewinn mit

einer besonderen Zweckbestimmung bezeichnet werden. Somit ist die Bezeichnung Reserve bei ordentlichen Abschreibungen falsch, weil das Passivum, welches in Höhe des Abschreibungsbetrags gebildet wird, kein angesammelter Gewinn ist, sondern bloß ein Bewertungs- oder Berichtigungsposten zur Verminderung eines zu hoch angesetzten Aktivums.

Das zuletzt unter Ziffer 2 dargestellte Buchungsverfahren für die Abschreibungen wird oft als Abschreibung durch Bildung eines Erneuerungsfonds und der unter die Passiven eingestellte Abschreibungsbetrag als Erneuerungsfonds oder Erneuerungskonto bezeichnet. Diese Bezeichnungen sind im allgemeinen unzutreffend. Die Abschreibung hat nicht den Zweck, Mittel für Ersatzanschaffungen in der Bilanz auszuweisen bzw. bereit zu stellen. Der Zweck der Abschreibung ist vielmehr die richtige Bewertung von Aktivposten, und dieser Zweck wird nach dem 2. Verfahren durch Bildung eines Passivpostens erreicht. Dort, wo, wie in den Aktiengesellschaften, der Jahresreingewinn in Form von Dividenden, Tantiemen usw. verteilt wird und infolgedessen aus den Mitteln der Fabrik ausscheidet, bewirkt allerdings die Abschreibung indirekt, daß dieser Betrag im Unternehmen verfügbar bleibt.

Ein Abschreibungskonto kann nur dann als Erneuerungskonto bezeichnet werden, wenn ein Passivum in Höhe der allmählichen Entwertung der Anlage gebildet und fortdauernd aus diesem Passivum die Kosten für den teilweisen Ersatz der Anlage gedeckt werden.

Beispiel: Aktivum: Buchwert einer Anlage 100 000
Passivum: Erneuerungskonto 20 000

Es werden Ersatzanschaffungen für 5000 gemacht. Buchung für die Anschaffungen: Anlage an Kreditoren 5000.

Buchung für die Vernichtung der ersetzten Anlage:

Erneuerungskonto an Anlage 5000.

Nach diesen Buchungen steht die Anlage nach wie vor mit 100 000 zu Buche, dagegen hat das Erneuerungskonto eine Verminderung um 5000 erfahren.

Das Erneuerungskonto stellt keinen angesammelten Gewinn dar. Es ist daher kein Reserve-, sondern ein Abschreibungs- oder Bewertungskonto für die richtige Bewertung einer unter den Aktiven mit dem Anschaffungs- oder Herstellungswert aufgeführten Anlage.

Im obigen Beispiel betrug der Anschaffungswert 100 000 und die Bewertung der Abnutzung 20 000, so daß die Anlage eigentlich mit 80 000 bewertet wurde. Aber auch nach den Buchungen für die Ersatzanschaffungen ist die Bewertung der Abnutzung mit 20 000 erhalten geblieben, trotzdem das Erneuerungskonto jetzt auf der Passiv-

seite der Bilanz nur noch mit 15000 erscheint. Die fehlenden 5000, die vorhin unter den Passiven (Erneuerungskonto) erschienen, sind jetzt als Abschreibung auf der Aktivseite der Bilanz zu finden: denn der wirkliche Wert der Anlage beträgt nach den Ersatzanschaffungen 105000, während das Anlagekonto nach wie vor einen Buchwert von 100000 angibt. Der buchmäßige Wert der Anlage stellt sich jetzt auf 100000 — 15000 = 85000, hat also um den Betrag der Ersatzanschaffungen zugenommen.

Die Bezeichnung des Erneuerungskontos als Erneuerungsfonds ist nur in den Fällen angebracht, wo der Betrag dieses Kontos tatsächlich als Fonds in Wertpapieren u. dgl. angelegt ist, die gesondert unter den Aktiven als „Effekten des Erneuerungsfonds" angeführt werden.

XV. Die Konten der Rohstoffe und der Materialien.

Die im Fabrikationsbetrieb benötigten Stoffe zerfallen in Rohstoffe, d. h. in diejenigen Stoffe, die einen Bestandteil der Substanz des erzeugten Fabrikats bilden, und in die Hilfsstoffe oder Materialien, zu denen unter anderen die Beleuchtungs-, Putz-, Brenn- und Verpackungsmaterialien, sowie die für die Erhaltung der Maschinen, für kleinere Reparaturen, die Ersatzstücke usw. gehören.

Die Rohstoffe und die Materialien werden in der Buchhaltung nach denselben Grundsätzen verrechnet. Ein Unterschied zwischen beiden besteht nur insofern, als sie getrennt verrechnet werden, und zwar wird in der Fabrikbuchhaltung meist für jeden Rohstoff ein besonderes Konto eröffnet, während die gesamten Materialien trotz ihrer Verschiedenartigkeit in einem oder in mehreren Kollektivkonten zusammengefaßt werden.

In den meisten Fabriken besteht ein Materialienmagazin, in welchem die vorrätigen Roh- und Hilfsstoffe aufbewahrt und verwaltet werden. Die Materialienverwaltung hat die in der Fabrikation benötigten Stoffe nach Art eines Warengeschäfts an die einzelnen Werkstätten auszuteilen und Rechnung über die Menge der eingegangenen und der ausgegangenen, d. h. verbrauchten Stoffe zu führen, ähnlich wie die Kasse über die Einnahmen und Ausgaben. Diese Rechnung findet im Materialienlagerbuch statt. Der Zweck dieses Buches, welches als Skontro geführt wird, in dem nur die Quantitäten der Ein- und Ausgänge, nicht aber die Preise dieser Mengen verzeichnet werden, ist ein dreifacher:

1. den jeweiligen Vorrat in den einzelnen Stoffen anzugeben, ohne daß eine Inventur dazu nötig wäre;

2. die Materialienverwaltung und den Verbrauch zu kontrollieren, d. h. Defraudationen zu vermeiden und zur Sparsamkeit anzuspornen;

3. für die Zwecke der Buchhaltung und der Kalkulation genau die von den einzelnen Fabrikationsbetrieben verbrauchten Stoffe zu ermitteln.

Um dieses dreifache Ziel zu erreichen, muß sich die Materialienverwaltung jede Abgabe von Stoffen von dem Empfänger quittieren lassen und diese Quittung in den Ausgang des Lagerbuches verbuchen. Eine solche Quittung heißt Materialausgabeschein. Sie wird von einem Betriebschef oder einem Meister mit Unterschrift ausgestellt und von dem Arbeiter, der die Stoffe in Empfang nimmt, ebenfalls unterschrieben. Die auf den Scheinen vermerkten Mengen werden Tag für Tag in die Materialienlagerbücher eingetragen. Sodann werden die Scheine der Buchhaltung oder der Kalkulation zugeschickt, welche die Preise auf die Scheine einsetzen. Um die Buchungen über die verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe in der Buchhaltung zu vereinfachen, wird nicht jeder einzelne Materialausgabeschein in das Haben der Rohstoff- und Materialienkonten gebucht. Die Verbrauchsbuchungen erfolgen vielmehr periodisch und zwar entweder wöchentlich oder monatlich auf Grund eines von der Materialienverwaltung an Hand ihrer Lagerbücher angefertigten Ausweises über die während der Periode von den einzelnen Betrieben verbrauchten Mengen von Rohstoffen und Materialien.

Die Aufstellung dieses Ausweises kann dadurch erleichtert werden, daß die Materialienverwaltung außer den Lagerbüchern, in welchen jede verbrauchte Menge von Material in den Ausgang des entsprechenden Kontos gebucht wird, noch ein Verbrauchsbuch führt. In diesem Buch werden die verbrauchten Materialquantitäten ebenfalls auf Grund der Materialausgabescheine nicht wie im Lagerbuch nach verbrauchten Materialsorten, sondern nach der Bestimmung des verbrauchten Materials eingetragen. Als Bestimmung gilt beispielsweise der Betrieb, der das Material bezogen hat. In diesem Fall hat jeder Betrieb ein Konto im Verbrauchsbuch. Handelt es sich hingegen um eine Fabrik mit Spezialkalkulationen, dann sind die Eintragungen in das Verbrauchsbuch nach Kommissionsnummern vorzunehmen.

Die Konten der Rohstoffe und der Materialien werden debitiert:

a) in der Hauptsache für die Kosten der angeschafften Roh- und Hilfsstoffe. Diese Belastung erfolgt auf Grund der erhaltenen Rechnungen der Lieferanten, sowie der Dokumente über sonstige Bezugskosten, wie Provision, Fracht-, Zoll- und Lagerspesen;

b) für die Gehälter und die Löhne des ausschließlich in der Materialverwaltung beschäftigten Personals;

c) für die Kosten der Instandhaltung und der Reparaturen am Magazingebäude und an den inneren Einrichtungen des Magazins.

Die Konten der Rohstoffe und der Materialien werden für den Verbrauch kreditiert. Diese Gutschrift geschieht periodisch auf Grund Materialienverwaltung beschäftigten Personals;

Die einzelnen Fabrikationskonten Die einzelnen Verkaufskonten Fabrikationsunkosten	an die einzelnen Konten der Rohstoffe und Materialien.

Es sind daher aktive Bestandkonten, deren Sollsaldo mit dem durch die Jahresinventur ermittelten Wert der Vorräte übereinstimmen soll. Die bei dieser Kontrolle nie ganz zu vermeidenden Differenzen werden entweder direkt auf Gewinn- und Verlustkonto gebucht oder indirekt zunächst auf ein Inventurdifferenzenkonto, welches auch die Überschüsse und die Manki bei den anderen Aktiven aufnimmt, gebracht; dieses Konto wird dann durch Gewinn- und Verlustkonto saldiert.

In bezug auf den Wert, zu welchem der Rohstoff- und Materialienverbrauch diesen Konten gutzuschreiben ist, herrschen in der Praxis zwei entgegengesetzte Anschauungen und Verfahren:

1. Die Konten der Rohstoffe und der Materialien werden als reine Bestandkonten geführt, derart, daß der Sollsaldo dieser Konten nur den Wert des Rohstoff- und Materialienvorrats unter Ausschluß jedes Gewinnes oder Verlustes durch Preisunterschiede enthält. Zu diesem Zwecke müssen die Konten der Rohstoffe und der Materialien für die angeschafften und die verbrauchten Stoffe zu demselben Preise debitiert und kreditiert werden. Dieser Preis ist der durch eine Bezugskalkulation beim Einkauf festgestellte Selbstkostenpreis, der außer dem Fakturenpreis und den Bezugsunkosten auch einen Anteil an den Verwaltungsunkosten des Magazins — Löhne und Gehälter des Personals, Reparaturen usw. — umfaßt. Da es praktisch unmöglich ist, den Anteil der einzelnen Gattungen von Roh- und Hilfsstoffen an diesen Unkosten zu bestimmen, so werden diese indirekt entweder durch einen prozentuellen Zuschlag auf die Bezugskosten — Einkaufspreis, Fracht und Zoll — der Rohstoffe und Materialien oder durch Aufrundung der berechneten Bezugskosten in den Selbstkostenpreisen gedeckt, zu welchen die verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe den Konten der Rohstoffe und Materialien gutgeschrieben werden.

Bei der großen Anzahl der Materialien ist es nicht immer angängig, fortdauernd den genauen Selbstkostenpreis aller vorkommenden Materialienarten zu berechnen; man begnügt sich daher damit,

die Selbstkostenpreise dieser Artikel ein für allemal zu ermitteln und benutzt diese Preise solange keine bedeutenden Änderungen in den Bezugsbedingungen eintreten.

2. Die Konten der Rohstoffe und der Materialien werden für die Kosten der Anschaffung und der Verwaltung wie vorhin belastet, dagegen werden die verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe diesen Konten nicht zu Selbstkostenpreisen, sondern zu Normal- oder festen Verrechnungspreisen gutgeschrieben.

Diese Behandlungsweise der Konten der Rohstoffe und der Materialien beruht auf der Anschauung, daß die Anschaffung und die Lagerung dieser Stoffe eine kaufmännische Tätigkeit darstellt, deren Ergebnis von den Ergebnissen der Fabrikation, welche diese Stoffe verbraucht, zu scheiden sei. Mit anderen Worten, es dürfen die Ergebnisse der Fabrikation nicht durch die Schwankungen in den Selbstkosten der verbrauchten Stoffe beeinflußt werden. Infolgedessen dürfen die Konten der Rohstoffe und der Materialien, sowie das Fabrikationskonto für die verbrauchten Stoffe nicht zu den jeweiligen Selbstkosten kreditiert bzw. debitiert werden, sondern zu Normal- oder Durchschnittspreisen, die meistens mehrere Jahre unverändert in Geltung bleiben.

Durch diese Buchungsweise werden die Konten der Rohstoffe und der Materialien gemischte Bestandkonten, deren Saldo im Laufe des Jahres nicht mehr den buchmäßigen Lagerbestand, sondern den Vorrat mit einem Gemisch von Gewinn und Verlust durch die Preisdifferenzen zum Ausdruck bringt. Dieser Gewinn oder Verlust auf den Konten der Rohstoffe und der Materialien wird erst bei Gelegenheit der Jahresinventur ausgeschieden und auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen.

Wo der Normalpreis höher ist als der Selbstkostenpreis, schließt das Konto nach Einstellung des Bestandes ins Haben mit einem Habensaldo, der als sogenannter Gewinn durch die Buchung

Rohstoff an Gewinn und Verlust

auf letzteres Konto übertragen wird. Wo hingegen der Selbstkostenpreis höher ist als der Normalpreis, verbleibt auf dem Konto nach Einstellung des Bestandes ins Haben ein Sollsaldo, der als sogenannter Verlust durch die Buchung

Gewinn und Verlust an Rohstoff

auf ersteres Konto übertragen wird.

Das erste Verfahren ist dem zweiten entschieden vorzuziehen, weil es den Vorteil eines reinen Bestandkontos aufweist, aus welchem jederzeit in Verbindung mit den Lagerbüchern Menge und Wert der Lagerbestände ersehen werden können.

Auch entspricht die Entstehung von Gewinn und Verlust auf den Konten der Rohstoffe und Materialien im 2. Verfahren nicht der Wirklichkeit, denn die Anschaffung und die Lagerung dieser Stoffe ist kein selbständiges Geschäft, sondern eine die Fabrikation vorbereitende Handlung, die, abgesehen von Gewichtsverlusten, Manko, Preisveränderungen und dergl., weder zu einem Gewinn noch zu einem Verlust Anlaß geben kann.

Wie übrigens aus der Vergleichung des Beispiels in Kap. IX, wo die Stoffe zu Selbstkostenpreisen gebucht wurden, mit der Lösung desselben Beispiels in Kap. XI, wo Normalpreise zur Anwendung gelangten, ersichtlich wird, sind die im letzteren Fall auf den Konten der Roh- und Hilfsstoffe entstandenen Gewinne und Verluste rein fiktive Größen. Der Gewinn auf dem Rohstoffkonto verteuert entsprechend die Fabrikation und vermindert den Gewinn auf dem Fabrikations- oder dem Verlustkonto um denselben Betrag. Ein Verlust auf dem Rohstoffkonto bedeutet eine ungerechtfertigte Verbilligung der Fabrikation, die dort oder auf dem Verkaufskonto in einem Gewinn in demselben Betrag zum Ausdruck kommt.

XVI. Die Konten der Löhne und Gehälter.

Literatur zu Kap. XVI.

Außer den bereits zitierten Werken von Grimshaw, Lilienthal und Calmes.

Hartleib, Die Lohnbuchführung mit besonderer Rücksicht auf die Maschinenfabrikation, 2. Aufl. Berlin 1908.

Schuchardt, Die Kontrolle industrieller Betriebe, Berlin 1907.

Bernhard, Die Akkordarbeit in Deutschland, Leipzig 1903.

Zimmermann, Johanning, Frankenberg und Stegemann, Betrieb von Fabriken.

Untersuchungen über die Entlöhnungsmethoden in der deutschen Eisen- und Maschinenindustrie, herausg. von der Kommission des Zentralvereins für das Wohl der arbeitenden Klassen.

Die Fabrikarbeiter werden entweder im Zeitlohn oder im Akkordlohn (nach der Leistung) beschäftigt. Zuweilen kommen beide Lohnformen in einem Betrieb vor.

Mit jedem Akkordarbeiter wird außer dem nach Stück, Maß oder Gewicht bemessenen Akkord noch ein Stundenlohn vereinbart, der seiner durchschnittlichen Leistung und dem üblichen Stundenlohn für die Klasse von Arbeitern, der er angehört, entspricht. Dauert nun die Akkordarbeit über die Lohnperiode hinaus, d. h. sind die Akkordarbeiten am Lohnzahlungstag noch nicht erledigt, so kann dem Arbeiter zwar nicht der Akkordpreis ausbezahlt werden, er erhält aber eine Teilzahlung, die nach seiner Arbeitszeit und seinem Stunden-

lohn berechnet wird. Diese Teilzahlung heißt **Vorschuß**. Die Differenz zwischen dem vereinbarten Akkord und dem ebenfalls vereinbarten Stundenlohn heißt Akkordgewinn, wenn es ein Überschuß ist, und im anderen Fall Akkordverlust.

Beispiel. — Ein Arbeiter übernimmt am 22. Mai eine Akkordarbeit für M. 28.—. Die Lohnwoche läuft am 24. ab, und die Arbeit ist noch nicht beendigt. Wenn der Arbeiter in der Zeit vom 22. bis 24. Mai insgesamt 26 Arbeitsstunden hatte und wenn sein Stundenlohn M. 0,40 betrug, dann erhält er am Ende der Lohnwoche einen Vorschuß von $26 \times 0{,}40 = 10{,}40$. Wenn er in der folgenden Woche noch 28 Stunden an seinem Akkord arbeitet und diesen beendigt, dann erhält am Ende dieser zweiten Woche zunächst einen zweiten Vorschuß von $28 \times 0{,}40 = 11{,}20$, sowie den Akkordgewinn im Betrag von $28 - (10{,}40 + 11{,}20) = 6{,}40$ ausbezahlt.

In jeder Fabrik muß die Einhaltung der in der Fabrikordnung festgestellten Arbeitszeiten kontrolliert und auch die Dauer der Arbeitszeiten sowohl der Stundenlohn-, als auch der Akkordarbeiter festgestellt werden. Hierfür gibt es verschiedene Kontrollsysteme:

1. Die Kontrolle der ein- und ausgehenden und der verspäteten Arbeiter durch den Portier am Eingang der Fabrik.

2. Die Eintragung der anwesenden Arbeiter zu Beginn und Ende ihrer Arbeitszeit durch den Meister oder einen Betriebsbeamten in Bücher oder Listen, die dem Lohnbureau täglich zugeschickt werden.

3. Die Kontrollmarken. Jeder Arbeiter erhält bei seiner Anwerbung eine Nummer, unter welcher er in allen Büchern der Lohnverwaltung geführt wird und auch eine Marke mit dieser Nummer. Dadurch, daß jeder Arbeiter beim Eingang in die Fabrik die Marke an den Portier abgibt, in einen verschlossenen Kasten wirft oder an einer Tafel bei seiner Nummer anhängt, oder umgekehrt die Marke von dieser Tafel herunternimmt und beim Ausgang der umgekehrte Vorgang wiederholt wird, werden an Hand der Marken die anwesenden Arbeiter kontrolliert. Die Verspätungen werden in der Weise festgestellt, daß nach Beginn der Arbeitszeit der Kasten oder die Tafel geschlossen wird und die verspäteten Arbeiter ihre Marke persönlich bei einer Kontrollstelle abgeben müssen.

4. Eine zuverlässige, jeden Betrug und jede Bestechung ausschließende Kontrolle wird erst durch die Anwendung der automatischen Kontrolluhren erreicht, welche genau die Minute angeben, zu welcher jeder Arbeiter ein- und austrat.

Die Art und Weise, wie das Lohnbureau die Löhne der Arbeiter ermittelt, ist je nach der Entlohnungsform verschieden.

Für die Arbeiter im Zeitlohn genügt die Kenntnis des Stunden-

lohnes und der Arbeitszeit, nach einem der eben erwähnten Kontrollsysteme.

Für die Akkordarbeiter bildet der Akkordschein oder Akkordzettel die Grundlage der Lohnberechnung. Es hat sich, ohne daß eine gesetzliche Vorschrift hierüber vorlag, in allen Fabriken die Gewohnheit ausgebildet, den Akkordvertrag in schritlicher Form zu schließen. Dieser Vertrag ist der Akkordschein, der bei Übernahme einer Arbeit vom Lohnbureau in zwei Exemplaren ausgestellt wird, von denen das eine dem Arbeiter übergeben wird und auf welches er täglich die geleistete Arbeit, die verbrauchten Materialien und die Dauer seiner Arbeitszeit einzutragen hat. Das zweite vom Arbeiter unterschriebene Exemplar verbleibt im Lohnbureau. Beide Akkordscheine enthalten die Bedingungen des Akkordvertrags, insbesondere Gegenstand und Akkordpreis. Nach Beendigung und Prüfung der Akkordarbeit wird der Akkordschein an das Lohnbureau abgeliefert, wo er als Grundlage für die Berechnung und Auszahlung des Lohnes dient.

Die Fabrikbuchhaltung unterscheidet in bezug auf die Arbeitslöhne:

1. Die effektiven Löhne. Sie umfassen nicht nur dasjenige, das dem Arbeiter an Lohn ausbezahlt wird, sondern was ihm an Zeit- und Akkordlohn, an Prämien, Vergütungen für Werkzeuge usw. tatsächlich zukommt.

2. Die auszuzahlenden Löhne, welche um den Betrag der Abzüge am effektiven Lohn für Versicherungsbeiträge, für Strafen, Rückerstattung empfangener Darlehen, Miete von Arbeiterwohnungen und dergl. kleiner sind als die effektiven Löhne: es sind die Lohnbeträge, welche die Arbeiter an der Fabrikkasse erheben können.

3. Die ausbezahlten Löhne, d. h. was den Arbeitern in bar tatsächlich ausbezahlt wird. Der Unterschied zwischen den auszuzahlenden und den ausbezahlten Löhnen, also die fälligen und noch auszuzahlenden Löhne heißen Lohnreserve[1]) und bilden als Schuld des Fabrikanten an seine Arbeiter einen Passivposten in der Bilanz.

In den bis jetzt dargestellten Formen der Fabrikbuchhaltung wurde diese Unterscheidung zwischen effektiven, auszuzahlenden und ausbezahlten Löhnen kontenmäßig nicht zum Ausdruck gebracht, indem die ausbezahlten Löhne als Fabrikationskosten direkt dem Fabrikationskonto belastet wurden. Sobald nun das Lohnrechnungswesen einen größeren Umfang annimmt und insbesondere die Fabrik

[1]) Nicht ganz zutreffende Bezeichnung. Besser: Lohnschulden.

in mehrere Betriebe zerfällt mit ebenso vielen Fabrikationskonten, unter welche die gesamten Fabriklöhne zu verteilen sind, wird es im Interesse der Ordnung und einer genaueren Rechnungsführung nötig sein, das Lohnrechnungswesen, ähnlich wie die Materialienverwaltung, auf einem besonderen Konto zur Darstellung zu bringen. Das bisherige Kontensystem wird dadurch um ein neues Konto — das Lohnkonto — vermehrt.

Das Lohnkonto ist buchhalterisch als ein Kreditorenkonto aufzufassen: die erste Buchung ist die Eintragung der Lohnschulden der Fabrik, d. h. der effektiven Löhne ins Haben, die zweite ist die Verbuchung der Begleichung dieser Schuld, d. h. die Eintragung der ausbezahlten Löhne ins Soll.

Die Verwirklichung dieses Prinzips in der Praxis setzt aber gewisse Berechnungen und die Führung einiger Hilfsbücher in der Lohnverwaltung voraus.

Zunächst wird das Lohnkonto für den Betrag der effektiven Löhne kreditiert und die Konten derjenigen Abteilungen, in denen die Löhne entstanden sind, dafür debitiert. Mit anderen Worten, es werden die effektiven Löhne unter die Abteilungen der Fabrik repartiert. Da es sich hier darum handelt, die Lohnkosten zu verteilen, so können nicht etwa nur die auszuzahlenden oder die ausbezahlten, sondern die sämtlichen effektiven Löhne in Frage kommen. Diese Verteilung geschieht unter die folgenden Abteilungen:

1. Der größte Posten kommt den einzelnen Betrieben zu. Hierfür werden die einzelnen Fabrikationskonten debitiert.

2. Auch die Materialienverwaltung kann durch die Empfangnahme, Lagerung, Behandlung und Ausgabe der Roh- und Hilfsstoffe Lohnkosten verursachen, welche teils den einzelnen Rohstoffkonten, teils dem Materialienkonto belastet werden.

3. Die Löhne, welche mit dem Absatz zusammenhängen, insbesondere die Löhne für das Lager der Fertigfabrikate, für die Verladung, Spedition, für Ausstellungen u. dgl. werden dem Verkaufskostenkonto belastet.

4. Etwaige Lohnkosten für Neubauten gelangen auf Neubautenkonto.

5. Die übrigen Löhne, die man oft als „unproduktive Löhne" bezeichnet, weil sie durch die Verwaltung der Fabrik verursacht werden — z. B. Löhne der Portiers, der Aufseher und Nachtwächter — werden dem Fabrikationsunkostenkonto oder dem Verwaltungsunkostenkonto belastet.

Die Verteilung der effektiven Löhne unter die beteiligten Konten geschieht an Hand des Lohnbuches. In größeren Fabriken wird

für jeden Betrieb ein Lohnbuch geführt. Andere benutzen an Stelle der Lohnbücher für jede Werkstatt und für jede Woche eine Lohnliste. Diese Lohnlisten werden später gebunden.

Auf S. 94 u. 95 ist das Muster eines Lohnbuches für einen Betrieb mit Akkordarbeitern abgebildet, wo jeder Arbeiter am Ende der drei ersten Lohnwochen des Monats nur einen nach dem Zeitlohn berechneten und auf einen Betrag in Mark abgerundeten Vorschuß erhält. Erst am Ende der 4. Lohnwoche, d. h. am Ende des Monats erfolgt die im Lohnbuch dargestellte Abrechnung, bei welcher aber wieder die Pfennige nicht ausbezahlt, sondern auf den nächsten Monat übertragen werden. Im Laufe des Monats werden nur die wöchentlichen Auszahlungen von Vorschüssen auf das Lohnkonto durch die Buchung Lohnkonto an Kassa gebucht und die betreffenden Summen in die Spalten 19 bis 22 des Lohnbuches eingestellt.

Die nachfolgenden Buchungen auf das Lohnkonto und die Eintragungen ins Lohnbuch geschehen sämtlich erst am Ende des Monats.

Das Lohnbuch zerfällt in 3 Teile, denen auch 3 Buchungen auf das Lohnkonto entsprechen:

1. Zunächst findet auf Grund der durch Marken, Kontrolluhren, Akkordschein usw. festgestellten Arbeitszeiten und Akkorde eine Berechnung des effektiven Lohnes eines jeden Arbeiters statt. Dieser wird in Spalte 6 eingetragen. Darauf folgt die Verteilung der effektiven Löhne in den Spalten 9 bis 13. Spalte 6 = Summe der Spalten 9 bis 13. Auf Grund dieser Eintragungen in das Lohnbuch erfolgt die erste Buchung auf das Lohnkonto:

Folgende Konten:

Fabrikationskonto A	163,50		
„ B	....		
„ C	17,20		
„ D	....		
Materialienkonto	....		
Fabrikationsunkosten	....		
Neubauten	....		
Verkaufsunkosten	....		
		an Lohnkonto	180,70.[1])

[1]) In der Praxis geschehen diese Buchungen natürlich nicht für jeden einzelnen Arbeiter, wie in obigem Beispiel der Einfachheit halber angenommen wird, sondern es werden die Summen der einzelnen Spalten des Lohnbuches mit einem Male gebucht.

Monat Juli 1908. **Lohn**

Kontrollnummer	Name		Gesamtstundenzahl	Versäumte Stunden	Monats-Verdienst		Pfennigübertrag vom Vormonat	Gesamt-Verdienst		Vorschüsse				
	Vor-	Zu-			ℳ	₰		ℳ	₰	1. Woche	2. Woche	3. Woche	4. Woche	Zusammen
24	*August*	*Schuster*	*243*	*9*	*180*	*70*	*60*	*181*	*30*	*42*	*38*	*42*		*122*
1	2	3	4	5	6		7	8		19	20	21	22	23

Bevor letztere Buchung am Ende des Monats auf das Lohnkonto zur Eintragung kommt, weist dieses Konto bereits einen vom Vormonat herrührenden Habensaldo auf in Höhe der Summe der Spalte 7, nämlich der Pfennigüberträge vom Vormonat, die bis dahin noch nicht ausbezahlt wurden. Das Lohnkonto wird also jetzt eine Habensumme aufweisen, die sich mit den Beträgen der Spalte 8 deckt. (Spalte 8 = Spalte 6 + Spalte 7.)

2. In die Spalten 14 bis 17 werden die Lohnabzüge gebucht und in Spalte 18 summiert. Daraus folgt die Buchung:

Lohnkonto an folgende Konten:

an Krankenkasse	2,30
an Invalidenversicherung	4,60
an Werkzeuge	2,—
an Arbeiterunterstützungsfonds	....
an Materialien	....
an Arbeiterwohnungen-Ertragskonto	....

buch.

Abzüge										Auszuzahlende Löhne		Fabrikations-Konto A		Fabrikations-Konto B		Fabrikations-Konto C		Fabrikations-Konto D		Sonstige Konten		Ausbezahlte Löhne		Lohnreserve	
Kranken-Versich.		Invaliden-Versich.		Werkzeuge		Strafen		Summe		Zu zahlen	Pfennigübertrag														
M	Pf	M	Pf	M	Pf	M	Pf	M	Pf			M	Pf	M	Pf	M	Pf	M	Pf	M	Pf	M	Pf	M	Pf
2	30	4	60	2	—			8	90	50	40	163	50			17	20					172	—		40
14		15		16		17		18		24		9		10		11		12		13		25		26	

Erläuterungen.

6. Summe der im Monat verdienten Akkorde nach den erledigten Akkordscheinen. Diese Spalte enthält daher die effektiven Löhne.
24. Spalte 24 = Spalte 8 — (Spalte 23 + Spalte 18).
25. Spalte 25 = Spalte 23 + Spalte 24.
26. Auf nächsten Monat übertragen.

Über die in dieser Buchung für die Lohnabzüge kreditierten Konten sei folgendes bemerkt:

Krankenkassakonto. — Es ist dies das Konto des Trägers der Krankenversicherung, nämlich der Gemeinde-, Orts- oder Fabrikkrankenkasse. Das Konto wird kreditiert:

a) für die auf den Unternehmer entfallenden Beiträge, nämlich ein Drittel, zu Lasten eines Unkostenkontos;

b) für die auf die Arbeiter entfallenden Beiträge, nämlich zwei Drittel, zu Lasten des Lohnkontos. Letztere Beiträge werden vom Unternehmer dem Arbeiter bei der Lohnzahlung zurückbehalten und zugleich mit seinen Beiträgen der Krankenkasse überwiesen. Für diese Zahlung wird das Krankenkassakonto belastet.

Unfallversicherung. — Die Beiträge werden ausschließlich von den Unternehmern an die Berufsgenossenschaft geleistet. Sie werden ebenfalls einem Unkostenkonto belastet.

Invalidenversicherungskonto. — Wird wie das Kranken-

kassakonto geführt. Die Beiträge werden zu gleichen Teilen von Unternehmern und Arbeitern getragen und an die Landesversicherungsanstalt durch Einkleben von Invalidenmarken in eine Quittungskarte des Arbeiters bei jeder Lohnzahlung geleistet. Da der Unternehmer dafür haftet, daß die Arbeiter bei jeder Lohnzahlung die Marken einkleben, wird das Einkleben vom Lohnbureau besorgt und die Beiträge den Arbeitern am Lohn gekürzt.

Arbeiterunterstützungsfonds. — Nach den Vorschriften der Gewerbeordnung dürfen die Geldstrafen durch Abzug vom Lohn eingezogen werden. Zulässig sind aber nur die Strafen, die in der Arbeitsordnung vorgesehen sind. Alle Strafgelder müssen zum besten der Arbeiter, z. B. zu Witwen- und Waisenunterstützungen verwendet werden. Die eingezogenen Strafgelder dürfen also nicht etwa dem Gewinn- und Verlustkonto gutgeschrieben werden. Im obigen Fall werden sie einem besonderen Fonds gutgeschrieben. Wird zu Lasten dieses Fonds eine Summe als Unterstützung ausbezahlt, so lautet die Buchung: Arbeiterunterstützungsfonds an Kassa.

Die verhängten Strafen sind unverzüglich mit dem Namen des Bestraften, dem Tag, dem Grund der Bestrafung und dem Strafbetrag in ein Verzeichnis, das Strafregister, einzutragen.

Lohnvorschüssekonto. — Dieses ist kein Konto für die sog. Vorschüsse an die Akkordarbeiter, wenn der Akkord über den Lohnzahlungstag hinaus andauert, sondern ein Konto für die den Arbeitern gewährten Darlehen. Für diese Darlehen wird das Konto debitiert. Buchung: Lohnvorschüsse an Kassa. Für die ratenmäßigen Rückzahlungen, bzw. für die den Arbeitern zu diesem Zweck gemachten Lohnabzüge wird das Lohnvorschüssekonto erkannt. Buchung: Lohnkonto an Lohnvorschüssekonto.

Das Materialien- und das Werkzeugkonto werden für den Betrag der den Arbeitern verkauften Materialien und Werkzeuge kreditiert.

Das Arbeiterwohnungenertragskonto ist ein Erfolgskonto. Vgl. S. 75.

3. Nach den bisherigen Buchungen weist das Lohnkonto folgende Posten auf:

Soll — **Lohnkonto** — **Haben**

Soll			Haben		
Lohnzahlung 1. Woche . . .	42	-	Pfennigvortrag	—	60
„ 2. „ . . .	38	—	Effektiver Lohn	180	70
„ 3. „ . . .	42	—			
Krankenkasse	2	30			
Invalidenversicheruug . . .	4	60			
Werkzeuge	2	—			

Der auf dem Konto nunmehr vorhandene Habensaldo von 50,40 ist der noch auszuzahlende Lohn, dessen Höhe sich mit den Angaben der Spalte 24 decken muß.

Nun werden die Lohnanweisungen vom Lohnbureau ausgefertigt und jedem Arbeiter zur Prüfung und Erhebung des Lohnbetrags an der Kasse zugestellt. Für die empfangene Lohnsumme quittiert der Arbeiter auf der Lohnanweisung. Diese Quittungen werden vom Kassierer gesammelt und die Beträge in Spalte 25 zugleich mit den bereits im Laufe des Monats ausgezahlten Vorschüssen eingetragen. Für die letzte Lohnauszahlung wird, wie für die vorigen Lohnauszahlungen, gebucht: Lohnkonto an Kassa 50.—

Wenn alle auszuzahlenden Löhne ausbezahlt wurden, wird sich das Lohnkonto nach dieser Buchung ausgleichen. Da in unserem Beispiel die Pfennigbeträge nicht ausbezahlt, sondern auf den nächsten Monat vorgetragen werden, weist das Lohnkonto einen Habensaldo in Höhe der Spalte 26 des Lohnbuches auf, der als Lohnreserve bezeichnet wird.

Die Lohnreserve kann sich aus folgenden Posten zusammensetzen:

1. Aus Löhnen, welche erkrankte oder verschollene Arbeiter nicht rechtzeitig, respektiv überhaupt gar nicht abheben.

2. Aus Pfennigüberträgen, falls der ausbezahlte Lohn auf einen Markbetrag abgerundet wird.

3. Aus den durch rechtswidrige Auflösung des Arbeitsverhältnisses durch die Arbeiter verwirkten Löhnen.

Soll **Lohnkonto** **Haben**

Juli	6	an Kassa, Lohnauszahlung . .	42	—	Juli	1	Saldovortrag, Pfennigübertrag . . .	—	60
„	13	„ Kassa, Lohnauszahlung . .	38	—	„	31	per Fabrikationskonto A . .	163	50
„	20	„ Kassa, Lohnauszahlung . .	42	—	„	31	„ Fabrikationskonto C . .	17	20
„	31	„ Krankenkassa, Lohnabzug . .	2	30					
„	31	„ Invalidenvers., Lohnabzug . .	4	60					
„	31	„ Werkzeuge, Lohnabzug . .	2	—					
„	31	„ Kassa, Lohnauszahlung . .	50	—					
„	31	„ Lohnreserve, Pfennigübertrag	—	40					
			181	30				181	30
					Aug.	1	per Lohnreserve, Pfennigübertrag	—	40

Wenn wir von den durch die wöchentliche Auszahlung von Vorschüssen hervorgerufenen Schwierigkeiten absehen, so können wir für das Lohnkonto folgendes allgemeine Schema aufstellen.

Soll **Lohnkonto** **Haben**

Gruppierung	Soll	Haben	Gruppierung
Effektive Löhne / Lohnabzüge	an Krankenkassakonto, für die Krankenkassabeitr.	per Fabrikationskonto A	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Lohnabzüge	an Invalidenversicherung	per „ B	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Lohnabzüge	an Arbeiterunterstützungsfondskonto, für die Strafen	per „ C	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Lohnabzüge	an Lohnvorschüssekonto, Abzüge für die Lohnvorschüsse	per „ D	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Lohnabzüge	an Arbeiterwohnungenertragskonto, Mieten der Arbeiterwohnungen	per Materialienkonto	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Lohnabzüge	an Materialienkonto, für die an die Arbeiter gelieferten Materialien, Werkzeuge usw.	per Neubautenkonto	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Auszuzahlende Löhne / Ausbez. Löhne	an Kassakonto, ausbezahlte Löhne	per Verkaufsunkostenkonto	Repartition der effektiven Löhne
Effektive Löhne / Auszuzahlende Löhne	an Lohnreservekonto, Saldo des Lohnkontos	per Fabrikationsunkostenkonto	Repartition der effektiven Löhne

Die Gehälter.

Die buchhalterische Behandlung der Gehälter, d. h. derjenigen Besoldungen, die weder Zeit- noch Akkordlohn sind, ist verschieden. Es sind hierfür zwei Möglichkeiten vorhanden:

1. Es wird kein besonderes Konto eröffnet, sondern die Gehälter werden auf das Fabrikationsunkostenkonto gebucht, von welchem sie später auf Fabrikationskonto übertragen werden. Desgleichen werden diejenigen Gehälter, die den Verkauf betreffen, zunächst dem Verkaufsunkostenkonto belastet und später von diesem auf das Verkaufskonto übertragen. Die übrigen Gehälter werden dem Verwaltungsunkostenkonto belastet. Auf diese Art und Weise werden die Gehälter im Geschäftsgang des Kap. XXIII gebucht.

2. Eine genauere Verteilung der Gehälter unter die einzelnen Abteilungen einer Fabrik ist, ähnlich wie bei der Verteilung der Löhne, nur unter Zuhilfenahme eines Gehälterkontos möglich, welches genau so geführt wird wie das Lohnkonto. Das Gehälterkonto wird also für die Verteilung der Gehälter kreditiert und für die Gehälterauszahlungen debitiert. Nur ist die Verteilung der Gehälter insofern schwieriger, als gerade die höheren Gehälter, z. B. der Direktoren und

des sonstigen leitenden Personals allen Abteilungen zur Last fallen. Diese Gehälter, die weder dem Fabrikations-, noch dem Verkaufsunkostenkonto belastet werden können, werden auf Verwaltungsunkostenkonto gebucht.

XVII. Die Konten der Haupt- und der Hilfsbetriebe.

In der in Kap. IX dargestellten 3. Form des Fabrikationskontos wurde dieses Konto für die Kosten der Fabrikation (Material-, Lohnkosten und Unkosten) debitiert und für die Selbstkosten der hergestellten Fertigfabrikate kreditiert. Die Beantwortung der Frage, wie dieser Kreditposten berechnet wurde, führt uns in das Gebiet der industriellen Kalkulation.

Kalkulieren heißt, die Beschaffungs- respektiv Herstellungskosten oder den Verkaufserlös eines Gutes entweder im voraus oder nach erfolgter Beschaffung, Herstellung oder Veräußerung berechnen. Diese Definition umfaßt sowohl die Einkaufs- und die Verkaufskalkulation, als auch die industrielle Kalkulation. Letztere befaßt sich nur mit der Berechnung der Herstellungskosten, d .h. mit Selbstkostenberechnungen.

Je nachdem die Selbstkostenberechnung vor oder nach der Fabrikation erfolgt, spricht man von Vor- und Nachkalkulation.

Die Vorkalkulation ist eine Art technischer Wahrscheinlichkeitsrechnung, die es nur insofern mit der Buchhaltung zu tun hat, als sie nach Möglichkeit die durch die Erfahrung gewonnenen und in der Buchhaltung niedergelegten Zahlen benutzt, die sich aus früheren ähnlichen Fabrikationen ergeben haben.

Die Nachkalkulation ist diejenige Kalkulation, die für die Fabrikbuchhaltung in Betracht kommt. Diese wird als Kalkulation schlechthin bezeichnet, und von ihr soll in der Folge ausschließlich die Rede sein.

Die Kalkulation oder Selbstkostenberechnung umfaßt die sämtlichen Fabrikationskosten, jedoch nicht die Verkaufskosten. Die Formel der Produktionskalkulation lautet also ganz allgemein:

Selbstkosten = Verbrauchte Roh- und Hilfsstoffe + Lohnkosten + Unkosten (Steuern, Gehälter, Abschreibungen usw.).

Aus dieser Formel erhellt, daß die Kalkulation ihre Angaben aus drei Fabrikabteilungen bezieht: der Materialienverwaltung, dem Lohnbureau und der Buchhaltung.

Die Kalkulation ist am leichtesten durchzuführen, wenn die Fabrik gleichartige Fabrikate herstellt; denn in diesem Falle genügt die Feststellung der Fabrikationskosten des Betriebs und die Kenntnis

der Menge der gleichartigen Erzeugnisse, die in dem Betrieb während eines bestimmten Zeitraumes — meistens eines Monats — gewonnen wurden. Eine solche Kalkulation bezeichnet man als Gesamtkalkulation, weil sie entweder die ganze Fabrik oder eine Fabrikationsabteilung — einen Betrieb — zur Grundlage der Kalkulation nimmt. Die Selbstkosten der Fabrikate werden dann indirekt bestimmt, indem die Gesamtkosten des Betriebs durch die Menge der in diesem erzeugten Fabrikate dividiert werden.

Wenn beispielsweise das in Kap. IX dargestellte Fabrikationskonto sich auf eine Mühle bezog, die nur eine bestimmte, gleichbleibende Qualität Weizenmehl erzeugte, so kann der Selbstkostenpreis des hergestellten Mehles durch folgende Gesamtkalkulation ermittelt werden.

Laut Fabrikationskonto betrugen:

Die Kosten des Gesamtbetriebs	52 600
wovon die Kosten der Halbfabrikate	12 700
also Kosten der Fertigfabrikate	39 900

Wenn die Monatsproduktion 1596 dz betrug, dann ergibt sich ein Selbstkostenpreis von $\frac{39900}{1596} = 25.—$ pro dz Weizen.[1])

Voraussetzung für eine solche Gesamtkalkulation ist die unbedingte Gleichartigkeit der Erzeugnisse. Sie ist daher nur auf Fabriken anwendbar, welche ein gleichbleibendes Massenprodukt herstellen, wie die Brauereien, Mühlen, Ziegeleien, Glashütten (Rohglas), Hochöfen, Stahlwerke, Walzwerke, chemischen Fabriken usw.

In denjenigen Betrieben, in denen keine Massenfabrikation gleichartiger Fabrikate stattfindet, sondern wo ungleichartige Erzeugnisse hergestellt werden, von denen jedes eine besondere Bearbeitung erfährt und daher auch besondere Kosten verursacht, wird auch ein Fabrikationskonto eröffnet, aus welchem die Gesamtkosten des Betriebes ersichtlich werden. Nur kann auf diesem Konto keine Gesamtkalkulation erfolgen, d. h. kein einheitlicher Selbstkostenpreis für alle Erzeugnisse des Betriebs berechnet werden, vielmehr sind hier Spezialkalkulationen für die einzelnen Fabrikate nötig. Die Spezialkalkulation, auch Stückberechnung genannt, bezieht sich also nicht auf den Betrieb, sondern auf die einzelnen Erzeugnisse des Betriebs: die Selbstkosten jedes Fabrikats werden durch eine beson-

---

[1]) Diese Berechnung führt zur Buchung: Verkauf an Fabrikation, Selbstkosten der Monatsproduktion 1596 dz zu 25.— 39900. Im Geschäftsgang wurde eine Kalkulationsdifferenz von 100 angenommen, weshalb letztere Buchung auf 40000 lautete.



dere, detaillierte Kalkulation ermittelt. Der Zusammenhang zwischen dem Fabrikationskonto und den Einzelkalkulationen besteht darin, daß sich die Summe der durch Einzelkalkulationen ermittelten Selbstkosten der in einem Betrieb erzeugten Fabrikate sich mit der durch das Fabrikationskonto dieses Betriebes nachgewiesenen Summe der Fabrikationskosten wenigstens annähernd decken muß. Es liegt auf der Hand, daß kleine Differenzen hier unvermeidlich sind. Eine solche Kalkulationsdifferenz im Betrag von 100 kam im Geschäftsgang des Kap. IX vor.

Die Tatsache, daß im Fabrikationskonto eines Betriebes mit Gesamtkalkulation der Selbstkostenpreis einheitlich ist und sich aus dem Konto selbst ergibt, während in einem Betrieb mit Spezialkalkulationen die Selbstkosten verschieden sind und sich erst aus Zusammenstellungen außerhalb des Kontos ergeben, ist der einzige Unterschied zwischen beiden Fabrikations-Konten.

Die Art und Weise, wie die Einzelkalkulationen außerhalb des Fabrikationskontos stattfinden, ist in jeder Industrie verschieden. Es handelt sich im allgemeinen darum, die Anteile eines jeden Fabrikats an den Material-, Lohnkosten und an den Unkosten zu bestimmen.

Die Bestimmung der Materialkosten erfolgt auf Grund der Materialausgabescheine, indem auf diesen Scheinen die Kommissionsnummern, für welche die betreffenden Materialien verwendet wurden, vermerkt werden. Dasselbe gilt für die Bestimmung der Lohnkosten, indem jeder Arbeiter auf besonderen Zetteln (Lohnrechnungen) die Zeit angibt, während welcher er an der bestimmten Arbeit tätig war; für die Akkordarbeiter ergibt sich das Nötige aus den Akkordscheinen. Die Bestimmung des Anteils an den Unkosten, der auf jedes Fabrikat entfällt, wird in Kap. XVIII dargelegt werden; er wird durch die Buchhaltung berechnet.

Wo für jeden einzelnen Auftrag ein Kommissionszettel ausgestellt wird, wird das verbrauchte Material und die auf die Ausführung des Auftrags verwandte Arbeitszeit von den Arbeitern auf den Zettel vermerkt.

Innerhalb einer Fabrik können mehrere Gesamtkalkulationen, bzw. mehrere Gruppen von Einzelkalkulationen erfolgen, indem die Fabrik in mehrere Betriebe zerlegt und in der Buchhaltung für jeden Betrieb ein Fabrikationskonto eröffnet wird, auf welches dessen Anteil an den Rohstoff-, Lohnkosten und Unkosten gebucht wird. Die Art und Weise, wie die Anteile eines jeden Betriebes an den verbrauchten Roh- und Hilfsstoffen und an den Lohnkosten bestimmt werden, wurde bereits erwähnt. Die Verteilung der Fabrikationsunkosten unter

eine Mehrzahl von Betrieben wird in Kap. XVIII zur Darstellung kommen.

Die Zerlegung einer Fabrik in mehrere Betriebe kann nach verschiedenen Gesichtspunkten geschehen:

1. Eine Fabrik besteht aus mehreren parallelen Fabrikationsabteilungen, die vielleicht einige maschinelle Einrichtungen abwechselnd gemeinsam benutzen, im übrigen aber selbständig fabrizieren und auch verschiedene Fabrikate erzeugen. Ein Beispiel dieser Art wäre ein Müllereibetrieb mit Weizenmehl- und Roggenmehlfabrikation. Jede dieser beiden Fabrikationen ist ein Betrieb.

2. Die Fabrik besteht aus mehreren Betrieben, die nicht parallel, sondern in sukzessiver Aufeinanderfolge angeordnet sind. Dies ist der Fall in allen Fabriken, wo ein Rohstoff verschiedene Fabrikationsstufen durchlaufen muß. Jede dieser Fabrikationsstufen ist dann ein Betrieb. Ein solches Beispiel ist eine Eisenhütte, welche aus den drei Betrieben Hochöfen, Stahlwerk und Walzwerk besteht. Die Abgrenzung dieser Betriebe gegeneinander ergibt sich sowohl aus der Verschiedenheit der technischen Fabrikationsprozesse, als auch aus dem Umstand, daß jeder dieser Betriebe ein bestimmtes Halb- oder Fertigfabrikat erzeugt, nämlich Roheisen, Stahl, gewalzte Eisenwaren (Draht, Bleche, Schienen, Träger, Stabeisen usw.).

Aus den Hochöfen wird das Roheisen in flüssigem Zustande gewonnen. Die Grenze zwischen diesem Betriebe und dem Stahlwerk bildet das Gießen des Roheisens in die sog. Gießwagen, welche es von den Hochöfen zum Stahlwerk bringen, woselbst es in Stahl verwandelt wird. Diese schon technisch gegebene Abgrenzung ist auch insofern für die Rechnungsführung günstig, als durch das Gießen des Roheisens in Behälter, deren Inhalt bekannt ist, das Roheisenquantum, welches von den Hochöfen an das Stahlwerk abgegeben wird, äußerst leicht ermittelt werden kann.

Ähnlich verhält es sich mit der Abgrenzung des Stahlwerks vom Walzwerk. Die Grenze zwischen diesen beiden Betrieben liegt dort, wo der im Stahlwerk gewonnene flüssige Stahl in Formen, in sog. Coquillen gegossen und dem Walzwerk zugeführt wird. Auch hier genügt die Kenntnis der Zahl der gefüllten Coquillen, um das dem Walzwerk übergebene Stahlquantum feststellen zu können.

Der in den Coquillen erstarrte Stahl erhält die Form eines Blocks und wird als solcher den verschiedenen Walzenstraßen zugeführt, wo er zu Schienen, Trägern, Draht usw. verarbeitet wird. Je nach den im Walzwerk vorhandenen Walzenstraßen und den darauf hergestellten Fabrikaten wird man für die Buchhaltung und für die Gesamtkalkulation das Walzwerk in mehrere selbständige Betriebe

zerlegen. Die Anordnung der Betriebe innerhalb des Walzwerks ist dann keine sukzessive mehr, sondern eine parallele; denn die Walzenstraßen haben einen gemeinsamen Ausgangspunkt — das Stahlwerk — sie verarbeiten dasselbe Halbfabrikat — die Stahlblöcke — und benutzen oft abwechselnd einzelne Maschinen des Walzwerks gemeinsam, wodurch eine entsprechende Repartition der Betriebskosten dieser Maschinen unter die verschiedenen Betriebe erforderlich wird.

3. Die in paralleler oder sukzessiver Anordnung in die Fabrikation eingegliederten Betriebe, welche ein verkaufsfähiges Fertigfabrikat oder ein zur Weiterbearbeitung bestimmtes Halbfabrikat erzeugen, werden als Hauptbetriebe bezeichnet. Im Gegensatz zu diesen gibt es in größeren Fabriken auch Hilfsbetriebe[1]), welche kein Fertig- oder Halbfabrikat erzeugen, sondern nur indirekt an der Fabrikation mitwirken, indem sie den Hauptbetrieben Nebendienste leisten. Zu diesen Hilfsbetrieben gehören insbesondere:

a) der Dampfbetrieb, welcher die sämtlichen Maschinen einer Fabrik mit der Dampfkraft versorgt;

b) der elektrische Betrieb (Elektrische Zentrale);

c) die Schreinerei, die Schlosserei und die sonstigen Reparaturwerkstätten, welche kleinere Arbeiten für alle Teile der Fabrik ausführen;

d) der Bahnbetrieb, welcher den Transport zwischen den Werkstätten besorgt.

Diese Hilfsbetriebe könnten mit in die Hauptbetriebe einbezogen werden. Ihre Absonderung als selbständige Betriebe mit eigenen Fabrikationskonten zur Feststellung ihrer Kosten empfiehlt sich aber besonders in zwei Fällen:

1. Wenn der Hilfsbetrieb nicht ausschließlich im Dienste eines einzigen, sondern mehrerer Hauptbetriebe steht; denn in diesem Falle sind die Kosten des Hilfsbetriebs nach einem bestimmten Maßstab unter die Verbraucher zu verteilen.

2. Wenn der Hilfsbetrieb eine große Ausdehnung nimmt, damit seine Kosten möglichst genau berechnet werden.

Wie jedem Hauptbetrieb, so wird auch jedem Hilfsbetrieb im Kontensystem der Buchhaltung ein Fabrikationskonto eröffnet, welches für alle seine Kosten, und insbesondere für seinen Anteil an den verbrauchten Roh- und Hilfsstoffen und an den Lohnkosten debitiert wird. Was die Belastung der Konten der Hilfsbetriebe für die entsprechenden Anteile dieser Betriebe an den Fabrikations- und

---

[1]) Vgl. Calmes, Fabrikbetrieb, Kap. XXII.

den Verwaltungsunkosten der ganzen Fabrik anlangt, so findet diese Frage in der Praxis zwei verschiedene Lösungen.

1. Einige Fabriken belasten ihre Hilfsbetriebe nur für diejenigen Kosten, die sie direkt verursacht haben, also im wesentlichen nur für die Material- und die Lohnkosten, jedoch nicht für die Unkosten. Dieses Verfahren wird damit begründet, daß in manchen Betrieben eine spezialisierte Verteilung der Unkosten unter die Hauptbetriebe bereits mit großen Schwierigkeiten verknüpft ist, die durch die Ausdehnung der Unkostenverteilung auch auf die Hilfsbetriebe noch vermehrt würden. Dieses Verfahren ist zweifellos nicht einwandfrei, da die Unkosten ausschließlich auf den Hauptbetrieben lasten und dadurch die Kosten der Hilfsbetriebe zu niedrig erscheinen.

2. Andere Fabriken machen keinen Unterschied zwischen den Haupt- und den Hilfsbetrieben in bezug auf die Unkostenverteilung. Dies ist besonders der Fall, wo alle Unkosten nach einem einfachen und einheitlichen Maßstab, z. B. im Verhältnis der Löhne, unter alle Betriebe — einerlei ob Haupt- oder Hilfsbetrieb — verteilt werden.

Im Beispiel des III. Teils werden die Unkosten im Verhältnis zu den Löhnen unter die Haupt- und die Hilfsbetriebe verteilt, wobei allerdings die Willkür, die in einer solchen Verteilung liegt, durch eine Differenzierung der prozentuellen Zuschläge auf die Löhne (zwischen 10 und 30%) einigermaßen korrigiert und die Unkostenanteile der einzelnen Betriebe der Wirklichkeit näher gebracht werden.

Zwischen den Konten der Haupt- und der Hilfsbetriebe besteht ein Unterschied bezüglich der Gutschriften (Habenseite dieser Konten), indem das Konto des Hauptbetriebs für die erzeugten Halb- oder Fertigfabrikate kreditiert wird, während die Gutschrift auf dem Hilfsbetriebskonto in der Repartition der Kosten dieses Betriebes unter diejenigen Betriebe, die diese Kosten verursacht haben, besteht. Der Maßstab für diese Verteilung richtet sich nach den Verhältnissen. Es gibt hierfür zwei Möglichkeiten.

1. Der Verteilungsmaßstab besteht in willkürlich bestimmten, prozentuellen Anteilen, ohne Rücksicht auf das tatsächliche Maß der Inanspruchnahme.

2. Die Verteilung findet nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Leistungen des Hilfsbetriebs durch die anderen Betriebe statt. In diesem Fall ist der Selbstkostenpreis der Leistungen des Hilfsbetriebs zu berechnen. Dies geschieht, falls die Leistungen gleichartig sind, durch eine Gesamtkalkulation wie bei den Fabrikationskonten. Bei nicht gleichartigen Leistungen sind Spezialkalkulationen erfordert.

Beispielsweise erfolgt die Verteilung der Kosten des Dampfbetriebs folgendermaßen. Das Dampfbetriebskonto gibt die Gesamt-

kosten dieses Hilfsbetriebes an. Diese Kosten werden durch die Menge der vom Dampfbetrieb abgegebenen Dampfkraft in Stundenatmosphären dividiert, wodurch der Selbstkostenpreis des Dampfes für eine Stundenatmosphäre bestimmt wird. Die Verteilung geschieht dann nach der Anzahl der von den anderen Betrieben erhaltenen Stundenatmosphären. Ähnlich erfolgt die Verteilung der Kosten des elektrischen Betriebs nach Kilowattstunden. Hingegen sind solche Gesamtkalkulationen für die Verteilung der Kosten der Hilfswerkstätten nicht durchführbar, weil die von diesen Werkstätten ausgeführten Arbeiten nicht gleichartig sind. Die Verteilung kann da nur in der Weise geschehen, daß bei jeder einzelnen Arbeit (Auftrag oder Kommission) der Betrieb, für welchen diese Arbeit ausgeführt wird, belastet und die Selbstkosten dieser Arbeit durch eine Einzelkalkulation besonderes berechnet werden.

Der Charakter eines Kontos als Haupt- oder Hilfsbetriebskonto ist meistens aus seiner Bezeichnung nicht zu ersehen, da beide Kontenarten als Fabrikations- oder Betriebskonto bezeichnet werden.

XVIII. Die Fabrikationsunkosten.

Literatur zu Kap. XVIII.

Außer den früher genannten Werken von Grimshaw und Lilienthal.
A. Sperlich, Reform der Unkostenberechnung in Fabrikbetrieben.
F. Leitner, Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe.
Tolkmitt, Die Kalkulation im Geschäftsleben.
Messerschmitt, Die Kalkulation in der Eisengießerei und bei Formmaschinenbetrieb.
Calmes, La comptabilité industrielle, Lausanne 1908.

Die Art der Kontierung der mannigfaltigen Unkosten eines Fabrikbetriebs ist in der Praxis außerordentlich verschieden. Wir können in dieser Hinsicht folgende typische Einrichtungen unterscheiden.

1. Es gibt Fabriken, welche keine Gliederung ihrer Unkosten vornehmen, indem sowohl die Verwaltungs-, als auch die Fabrikations- und die Verkaufsunkosten auf ein Unkostenkonto gebucht werden. Der Sollsaldo dieses Unkostenkontos wird am Ende des Jahres auf das Gewinn- und Verlustkonto übertragen.

2. Andere richten für die verschiedenen Arten von Unkosten spezielle Konten ein, die ebenfalls am Ende des Jahres einzeln durch Gewinn- und Verlustkonto saldiert werden. Diese Methode ist die verbreitetste; wir finden sie besonders bei den industriellen Aktiengesellschaften.

3. Die beiden ersten Verfahren behandeln alle Unkosten ohne

Unterscheidung in Bausch und Bogen als Verluste, die in letzter Linie dem Gewinn- und Verlustkonto belastet werden.

Eine nähere Untersuchung zeigt aber, daß alle Unkosten entweder durch die Fabrikation oder durch den Absatz hervorgerufen werden, mit anderen Worten, daß alle Unkosten eines Fabrikbetriebs entweder Fabrikations- oder Verkaufsunkosten sind.

So gehören z. B. ohne Zweifel zu den Fabrikationsunkosten: die Bureaukosten, Gehälter und sonstigen Bezüge der Beamten der technischen Abteilung, die Kosten der Arbeiterwohlfahrtseinrichtungen und Arbeiterversicherungen, die Feuerversicherungsprämien, die Kosten der Reparaturen, des Unterhalts, der Reinigung, der Heizung und Beleuchtung der Fabrikgebäude, die Patentgebühren, die Prozeß- und Reisekosten, soweit sie die Fabrikation betreffen usw.

Ebenso zweifellos sind als Verkaufsunkosten zu bezeichnen: die Bureaukosten, Gehälter und sonstigen Bezüge der Beamten des Verkaufsbureaus, der Verkaufsstellen, der Lager für Fabrikate und der Spedition, die Kosten für Reparaturen, Unterhalt, Reinigung, Heizung und Beleuchtung des Lagers, die Löhne der Lagerarbeiter, die Kosten für die Feuersicherheit und Versicherung des Lagers, die Verpackungs- und Reklamekosten, die Frachten, die Provisionen an die Vertreter, die den Absatz betreffenden Prozeß- und Reisekosten und die den Kunden bewilligten Abzüge und Vergütungen jeder Art.

Daneben gibt es aber noch Verwaltungsunkosten, wie die Bureauskosten, Gehälter und sonstigen Bezüge der Direktion und der kaufmännischen Beamten, die Porti, Zinsen und Bankspesen, die Unterhaltungs-, Reparatur-, Reinigungs-, Heizungs-, Beleuchtungs- und Versicherungskosten der Verwaltungsgebäude und die Steuern, welche sowohl die Fabrikation, als auch den Absatz betreffen und daher zwischen beiden zu verteilen sind. Im Geschäftsgang des Kap. IX wurden diese Unkosten zwischen der Fabrikation und dem Absatz halbiert. Da jedoch eine rationelle Verteilung der Verwaltungsunkosten zwischen der Fabrikation und dem Verkauf kaum möglich ist, so kann von der Verteilung abgesehen werden, und dann werden die Verwaltungsunkosten nicht in die Kalkulation einbezogen, sondern auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen.

Nach dieser Auffassung sind alle Unkosten grundsätzlich entweder dem Fabrikationsunkosten- oder dem Verkaufsunkostenkonto zu belasten, wobei noch die Möglichkeit besteht, diese beiden Hauptkonten durch eine beliebige Anzahl von Unterkonten für einzelne Unkostenarten zu ergänzen und speziell die Verwaltungskosten separat zu kontieren.

Ferner werden die Fabrikationsunkosten nicht mehr als Verluste, sondern als Kosten der Fabrikation betrachtet. Demgemäß sind die Saldi der Konten der Fabrikationsunkosten nicht auf Gewinn- und Verlustkonto, sondern auf Fabrikationskonto zu übertragen, und, wenn es mehrere Fabrikationskonti gibt, unter diese zu repartieren. Desgleichen werden die Verkaufsunkosten nicht mehr als Verluste, sondern als Verminderung des Verkaufserlöses angesehen, und deshalb werden auch die Sollsaldi der Verkaufsunkostenkonten nicht mehr auf Gewinn- und Verlustkonto, sondern auf Verkaufskonto übertragen bzw. unter mehrere Verkaufskonten verteilt.

Dieses Verfahren, dessen Durchführung in Kap. IX gezeigt worden ist, hat zur Folge, daß die einzelnen Unkostenarten nicht mehr aus dem Gewinn- und Verlustkonto zu ersehen sind, da die Saldi der Unkostenkonten ja nicht mehr auf dieses Konto übertragen werden.[1]) Diese Konsequenz der buchhalterischen Behandlung der Unkosten ist für die industriellen Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften, welche nach HGB. § 265 verpflichtet sind, ihre Bilanz und ihre Gewinn- und Verlustrechnung zu veröffentlichen, von Bedeutung, weil die Frage entsteht, ob nicht die Unkosten zu den Verlusten gehören, die in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben und bekanntzumachen sind. Diese Frage, die zugleich einen Einwand darstellt, der von Praktikern sehr oft gegen die zuletzt dargestellte Behandlungsweise der Unkosten in der Fabrikbuchhaltung erhoben wird, ist aus zwei Gründen zu verneinen:

1. Das Gesetz schreibt nicht vor, welche einzelnen Angaben in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sein müssen. Wie weit die Spezialisierung hierin gehen soll, entscheidet also die kaufmännische Praxis, wobei besonders Rücksicht auf die Folgen zu nehmen ist, welche eine zu weit gehende Spezialisierung der Angaben in der Gewinn- und Verlustrechnung für die Konkurrenz, der diese Zahlen wertvolle Fingerzeige geben können, haben kann. Es kann also unter Umständen zur Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehören, die Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu sehr zu spezialisieren und insbesondere keine Angaben über die Unkosten darin zu machen.[2])

Es gibt Industrien, in denen es allgemein üblich ist, die verschiedenen Unkostenarten detailliert in der Gewinn- und Verlustrechnung zu veröffentlichen; hierher gehört z. B. die Brauereiindustrie.

---

[1]) Vgl. das Gewinn- und Verlustkonto S. 55.

[2]) Vgl. hierüber: Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 3. Aufl. 1899, S. 287 ff.

Andere Industrien begnügen sich damit, die Summe aller Unkosten ohne Spezialisierung unter der Bezeichnung „General-Unkosten" anzuführen. Endlich gibt es viele Industrieaktiengesellschaften, welche ihre Unkosten in der Bilanz überhaupt nicht angeben, oder allenfalls bloß die eine oder die andere Unkostenart aus einem besonderen Grunde anführen, z. B. die Aufwendungen für die Arbeiterversicherungen. Diese Unternehmungen beschränken die Angaben der Gewinn- und Verlustrechnung auf folgende Posten.

Soll	Gewinn- und Verlustkonto Haben
1. Außerordentliche Verluste an Effekten, Beteiligungen, Dubiosen usw. 2. Obligationenzinsen 3. Abschreibungen 4. Reingewinn.	1. Saldovortrag aus dem Vorjahr 2. Gewinn aus dem gesamten Fabrikationsbetrieb (ohne Einzelheiten) 3. Außerordentliche Gewinne: aus Pachten und Mieten aus Beteiligungen u. Effekten usw.

Diesem Schema entspricht die nachfolgende Gewinn- und Verlustrechnung der Donnersmarckhütte A.-G., in welcher aus den sämtlichen Unkosten nur die Zinsen mit der Sollsumme 55073,27 und der Habensumme 33262,58 angegeben sind. Vgl. S. 110.

2. Wenn auch die Unkosten nicht als Saldi der Unkostenkonten in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, so gibt es doch drei Möglichkeiten, um diese Unkosten in der Gewinn- und Verlustrechnung zum Ausdruck zu bringen.

a) Als zusätzliche Bemerkung beim Posten Reingewinn und zwar vor der Linie. Angenommen, die Unkosten der Donnersmarckhütte hatten 142000 betragen, so hätte diese Angabe bei Ziffer 4 der Sollseite des Gewinn- und Verlustkontos in folgender Form stattfinden können.

4. An Gewinn-Saldo, zur Verteilung nach Abzug von 142000 Unkosten lt. Bilanz	1563454	75

b) Eine zweite Möglichkeit ist diese:

4. An Gewinn-Saldo	1705454	75		
ab: Generalunkosten	142000	—	1563454	75

Der Bruttogewinn von 1 705 454,75 ergibt sich aus der Erwägung, daß, wenn die Unkosten nicht auf die Fabrikations- und auf die Verkaufskonten übertragen worden wären, der durch diese Konten nachgewiesene Gewinn um 142 000 größer gewesen wäre.

c) Aus demselben Grund hätte auch der Betriebsgewinn von 4 906 716,06 um 142 000 vermehrt und auf der Sollseite die Unkosten ebenfalls mit 142 000 angegeben werden können, wobei allerdings die veröffentlichte Gewinn- und Verlustrechnung formell nicht mehr ganz mit dem Gewinn- und Verlustkonto übereingestimmt hätte.

Gewinn- und Verlustkonto

Soll			Haben		
Zinsen	235816	94	Saldo	27398	66
Abschreibungen . . .	2865300	—	Betriebsgewinn . .	5048716	06
Rücklage	300000	—	Pachtgelder . . .	30456	97
Unkosten	142000	—			
Gewinnsaldo	1563454	75			
	5106571	69		5106571	69

Die unter 3 erwähnte Art der Kontierung der Unkosten ist zweifellos logischer und richtiger als die beiden zuerst erwähnten Verfahren. Denn zu den Selbstkosten eines Fabrikats gehören nicht nur die Material- und die Lohnkosten, sondern auch die Fabrikationsunkosten. Verfahren 1 und 2 bringen aber diese Unkosten gar nicht auf das Fabrikationskonto, weshalb dieses Konto keine vollständige Kalkulation bieten kann.

Ebenso ist es richtiger, die Fabrikations- und die Verkaufsunkosten separat zu kontieren, damit letztere nicht auch auf Fabrikationskonto übertragen werden. Denn die Fabrikationskosten sind unter die h e r g e s t e l l t e n und die Verkaufsunkosten unter die v e r k a u f t e n Fabrikate zu verteilen; erstere bilden einen Bestandteil der Selbstkostenberechnung, letztere gehören in die Verkaufskalkulation.

Die Bedeutung dieser Unterscheidung erhellt aus folgendem Beispiel. Bei einer Monatsproduktion von 13 400 dz betrugen die Fabrikationsunkosten einer Mühle 28 000 und die Verkaufsunkosten 12 000. Der Absatz betrug 7300 dz. Auf den dz beliefen sich also

$$\text{die Fabrikationsunkosten auf } \frac{28000}{13400} = 2{,}09$$

$$\text{und die Verkaufsunkosten auf } \frac{12000}{7300} = 1{,}65,$$

so daß sich die Belastung pro abgesetzten dz an Unkosten auf 3,74 belief.

Gewinn- und Verlust-Konto am 31. Dezember 1907.

Soll

Nr.	Soll	M.	Pf.	M.	Pf.
1.	An Zinsenkonto				
	Zinsen der $3^1/_2$% Hypothekaranleihe	100406	25		
	Zinsen der 4% Hypothekaranleihe	113600	—		
	Diskonto, Provisionen usw.	55073	27		
		269079	52		
	ab: Zinseneinnahme . .	33262	58	235816	94
2.	An Abschreibungen				
	auf Immobilien und Inventarien	1995000	—		
	auf Mobilien	300	—		
	Außergewöhnliche Abschreibungen	870000	—	2865300	—
3.	An Rücklage wegen Bergschäden			300000	—
4.	An Gewinnsaldo				
	zur Verteilung lt. Bilanz			1563454	75
				4964571	62

Haben

Nr.	Haben	M.	Pf.	M.	Pf.
1.	Per Saldo				
	Restgewinn aus 1906 . .			27398	66
2.	Per Betriebsgewinn pro 1907				
	der Bergwerke, Hüttenwerke, der Maschinenbauanstalt und sonstigen industriellen Anlagen, Beteiligungen und Patenteinnahmen	4906716	06		
3.	Per Pachtgelder auf Haus- und Grundbesitz . . .	30456	97	4937173	03
				4964571	69

Unterscheidet man hingegen nicht zwischen den Fabrikations- und den Verkaufsunkosten und überträgt man alle Unkosten auf Fabrikationskonto, so beträgt der Unkostenanteil eines dz $\frac{40000}{13400} = 2{,}98$, wodurch die berechneten Selbstkosten um 0,76 pro dz zu niedrig erscheinen.

Das bisher über die Verbuchung der Unkosten bzw. über die Behandlung der Unkostenkonten Gesagte gilt auch für die Abschreibungen und das Abschreibungskonto. Die Abschreibungen werden in der Praxis meist als Verluste angesehen und dem Gewinn- und Verlustkonto belastet. Sie können aber auch, sofern es keine außerordentlichen Abschreibungen sind, als Fabrikationsunkosten betrachtet und genau wie diese behandelt werden. Demgemäß wären die Abschreibungen an den Anlagen, Gebäuden und Maschinen, die der Fabrikation dienen, zu den Fabrikationsunkosten und die Abschreibungen an den Anlagen, Gebäuden und Maschinen, die dem Absatz dienen, zu den Verkaufsunkosten zu rechnen, während die Abschreibungen an den Verwaltungsgebäuden, ähnlich wie die Verwaltungsunkosten, nach einem billigen Maßstab zwischen Fabrikation und Verkauf zu teilen wären.

Bei diesem Verfahren werden die vorgenommenen Abschreibungen, ebensowenig wie die Unkosten, dem Gewinn- und Verlustkonto belastet und erscheinen also ebenfalls nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung. Da es aber, im Gegensatz zu den Unkosten, kaufmännischer Gepflogenheit entspricht, die Höhe der vorgenommenen Abschreibungen in der veröffentlichten Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben, so muß zu diesem Zwecke eine jener Ergänzungen oder Korrekturen in der Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen werden, die vorhin erwähnt wurden.

Der Grund, weshalb die Behandlung der Unkosten und der ordentlichen Abschreibungen als Fabrikations- und Verkaufsunkosten, d. h. deren Übertrag resp. Verteilung unter die Fabrikations- und die Verkaufskonten an Stelle des Übertrags auf Gewinn- und Verlustkonto, obschon zweifellos richtiger, nicht allgemein in Anwendung ist, dürfte, abgesehen von dem bereits erwähnten Einwand, daß dann die Unkosten und die Abschreibungen nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, wohl in der Schwierigkeit der Verteilung der Fabrikations- und der Verkaufsunkosten unter mehrere Fabrikations- resp. Verkaufskonten liegen. Eine solche Verteilung wird aber nicht zu umgehen sein, sobald die Fabrik mehrere Betriebe umfaßt bzw. verschiedene Fabrikate absetzt.

Wir behandeln zunächst die Verteilung (Verrechnung) der Fabri-

kationsunkosten. Die Grundsätze hierfür gelten sowohl für die Verteilung dieser Unkosten unter mehrere Fabrikationskonten (Gesamtkalkulation), als auch für die Bestimmung des Unkostenanteils der einzelnen Fabrikate im Falle von Spezialkalkulationen.

Da eine direkte Verteilung dieser Unkosten, die ja durch die Fabrikation als Ganzes verursacht werden, ausgeschlossen ist, so muß eine indirekte Verteilung durch einen prozentuellen Zuschlag auf einen anderen bekannten Bestandteil der Selbstkosten stattfinden, wodurch allerdings auf eine absolut genaue Verteilung der Unkosten verzichtet wird.

Wir haben nunmehr die Frage zu untersuchen, auf welches bekannte Element der Gestehungskosten der Zuschlag für die Fabrikationsunkosten erfolgen soll. Es leuchtet sofort ein, daß die Wahl dieser Verrechnungsbasis nicht gleichgültig sein kann.

Beispiel:

Die Fabrikationsunkosten einer Fabrik betragen 100000. Die Fabrik erzeugt ein Fabrikat A, dessen Fabrikationskosten betragen:

an Rohstoffen und Materialien 200000
an Löhnen 500000

und ein Fabrikat B, dessen Fabrikationskosten betragen:

an Rohstoffen und Materialien 50000
an Löhnen 300000

a) Werden die Rohstoff- und die Materialienkosten als Verrechnungsbasis gewählt, so beträgt der prozentuelle Zuschlag für die Fabrikationsunkosten

$$\frac{100000 \times 100}{250000} = 40\,\%$$

und es entfallen

auf das Fabrikat A 40 % von 200000 =	80000
auf das Fabrikat B 40 % von 50000 =	20000
zusammen	100000

b) Werden hingegen die Lohnkosten als Verrechnungsbasis gewählt, so beträgt der prozentuelle Zuschlag für die Fabrikationsunkosten

$$\frac{100000 \times 100}{800000} = 12\,^1/_2\,\%$$

und es entfallen

auf das Fabrikat A $12\,^1/_2$ % von 500000 =	62500
auf das Fabrikat B $12\,^1/_2$ % von 300000 =	37500
zusammen	100000

Da die Fabrikationsunkosten in den einzelnen Fabriken sich aus ganz verschiedenartigen Bestandteilen zusammensetzen, so ist es nicht möglich, eine allgemein anwendbare Verteilungsbasis für alle Unkostenarten in allen Betrieben zu bestimmen. Diese Bestimmung muß vielmehr von Fall zu Fall je nach dem Betrieb getroffen werden, und zwar sind folgende Verteilungsmethoden anwendbar:

1. Verteilung durch einen prozentuellen Zuschlag auf die effektiven Löhne. Diese Verteilungsmethode ist wohl die einfachste und deshalb auch die verbreiteste. Sie ist jedoch nur in solchen Betrieben am Platz, wo die Lohnkosten einen beträchtlichen Teil der Selbstkosten ausmachen.

2. In Betrieben mit geringen Lohnkosten wird sich hingegen ein prozentueller Unkostenzuschlag auf die Rohstoff- und Materialkosten eher empfehlen.

3. Der prozentuelle Unkostenzuschlag kann sich sowohl auf die Lohn- als auch auf die Materialkosten beziehen. Hierbei kann der Zuschlag auf beide Kostenarten derselbe oder verschieden sein. Letzteres ist meist der Fall, und zwar ist der Materialzuschlag kleiner als der Lohnzuschlag.

4. Verteilung der Unkosten nach der Anzahl (Stückzuschlag), dem Gewicht (Kilo-, Tonnenzuschlag) oder der Länge der Erzeugnisse.

5. Verteilung nach der Dauer der Fabrikation (Maschinenstundenzuschlag).

Je nach der gewählten Verteilungsbasis ist nicht nur der Unkostenanteil der einzelnen Fabrikationen resp. Fabrikate, sondern auch die Höhe des Zuschlags verschieden, wie aus folgendem Beispiel erhellt.

	Fabrikat A	Fabrikat B
Produktionsmenge	10 000 kg	15 000 kg
Lohnkosten.	30 000	30 000
Rohstoffkosten	70 000	50 000

Die gesamten Fabrikationsunkosten betragen 60 000.

1. Fall. Verrechnungsbasis sind die Löhne. Unkostenzuschlag 100%. Die Selbstkosten betragen demgemäß:

	Fabrikat A	Fabrikat B
Löhne	3,—	2,—
Rohstoffe	7,—	$3^1/_3$
Fabrikationsunkosten: 100 % auf die Löhne . . .	3,—	2,—
	13,—	$7^1/_3$

2. Fall. Verrechnungsbasis sind die Rohstoffe. Unkostenzuschlag 50%.

	Fabrikat A	Fabrikat B
Löhne	3,—	2,—
Rohstoffe	7,—	$3^1/_3$
Fabrikationsunkosten: 50 % auf die Rohstoffe . .	3,5	$1^2/_3$
	13,5	7,—

3. Fall. Verrechnungsbasis sind die Löhne und die Rohstoffe. Unkostenzuschlag $33^1/_3$%.

	Fabrikat A	Fabrikat B
Löhne	3,—	2,—
Rohstoffe	7,—	$3^1/_3$
Fabrikationsunkosten: $33^1/_3$ % auf die Löhne und die Rohstoffe	$3^1/_3$	$1^7/_9$
	$13^1/_3$	$7^1/_9$

Eigentlich sollte die Verteilung der Abschreibungen nach ganz anderen Grundsätzen erfolgen, als diejenige der übrigen Unkosten. Diese Verteilung sollte derart stattfinden, daß zunächst die einzelnen Betriebe für die Abschreibungen an denjenigen Gebäuden und Maschinen, welche sie ausschließlich benutzen, belastet würden. War die Benutzung eine gemeinsame, oder mußte die Verteilung noch weiter auf die einzelnen in dem Betrieb erzeugten Fabrikate ausgedehnt werden, so sollte als Maßstab die Benutzungsdauer der Maschinen, der benutzte Raum u. dgl. dienen. In der Praxis findet aber selten eine besondere Verteilung der Abschreibungen nach einem speziellen Modus statt. Sie werden vielmehr zusammen mit den Unkosten nach derselben Basis verteilt, so daß der Unkostenzuschlag nicht nur die Unkosten, sondern auch die Abschreibungen umfaßt.

Wo die Fabrikationsunkosten grundsätzlich als Fabrikationskosten behandelt, unter die Fabrikationskonten verteilt und diesen Konten belastet werden, genügt es nicht, diese Buchung (die verschiedenen Fabrikationskonten an Fabrikationsunkosten) erst am Ende des Geschäftsjahres vorzunehmen, vielmehr muß die Buchung für den Übertrag der Fabrikationsunkosten vom Unkostenkonto auf die Fabrikationskonten für jede Kalkulationsperiode, die meist einen Monat umfaßt, stattfinden.

Hierbei ist zu berücksichtigen, daß viele Fabrikationsunkosten nicht in derjenigen Periode zur Kenntnis der Buchhaltung gelangen und also gebucht werden, in welcher diese Unkosten verursacht wurden, weil sie im voraus oder erst nachträglich für einen kürzeren oder längeren Zeitraum abgerechnet werden, und umgekehrt in einer

Periode Unkosten gebucht werden, die dieser Periode entweder gar nicht oder nur zum Teil zur Last fallen sollen. Infolgedessen schwankt die Höhe der Posten, welche dem Fabrikationsunkostenkonto belastet werden, oft von Monat zu Monat in bedeutendem Maße, während tatsächlich die Unkosten eines Betriebs sich viel stabiler verhalten. Würde man daher die tatsächlich auf dem Unkostenkonto gebuchten Fabrikationsunkosten auf die Fabrikationskonten übertragen, so würde die periodische Belastung dieser letzteren Konten für die Unkosten und infolgedessen auch die berechneten Selbstkosten große, ungerechtfertigte Schwankungen erleiden. Diesem Übelstand wird dadurch abgeholfen, daß die Höhe der Fabrikationsunkosten für das ganze Jahr im voraus abgeschätzt, auf die einzelnen Monate und Fabrikationskonten verteilt und diese Beträge den Fabrikationskonten zugunsten des Fabrikationsunkostenkontos belastet werden.

Das Fabrikationsunkostenkonto wird also im Laufe des Monats für die ermittelten, tatsächlichen Unkosten belastet und am Ende des Monats für die geschätzten Unkosten kreditiert. Daß die Höhe der tatsächlichen und der geschätzten Unkosten nicht übereinstimmen und daß das Unkostenkonto am Ende eines jeden Monats bald einen Soll-, bald einen Habensaldo, je nachdem die tatsächlichen Unkosten größer waren, als die geschätzten oder umgekehrt, aufweisen wird, ist selbstverständlich, da ja die Schätzung absichtlich von den tatsächlichen Unkosten absieht. Am Ende des Jahres allerdings sollten theoretisch die Summe der tatsächlichen und der geschätzten Unkosten, d. h. Soll- und Habenseite des Unkostenkontos sich ausgleichen. In der Praxis weist jedoch das Unkostenkonto zu diesem Zeitpunkt immer einen Saldo auf, in welchem der Fehler in der Schätzung der Unkosten zu Beginn des Jahres zum Ausdruck kommt. Dieser Saldo wird auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen. Falls die abgeschätzten Unkosten höher waren als die tatsächlichen Unkosten, so wird das Unkostenkonto am Ende des Jahres einen Habensaldo aufweisen, der als „Gewinn" auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird, so daß das Unkostenkonto in der Gewinn- und Verlustrechnung mit einem Gewinn auf der Habenseite erscheint. Daß dieser „Gewinn" nur ein buchmäßiger ist, der, da die abgeschätzten und in die Kalkulation einbezogenen Unkosten zu hoch angesetzt waren, zu hohe Selbstkosten und infolgedessen eine entsprechende Verminderung des Betriebsgewinnes, also einen Verlust bewirkt, ist einleuchtend.

Die Vereinigung der Buchungen für die tatsächlichen und die geschätzten Unkosten auf einem einzigen Konto kann unter Umständen die Übersichtlichkeit dieses Kontos beeinträchtigen. Daher können

auch zwei verschiedene Konten eingerichtet werden. Das Fabrikationsunkostenkonto wird, wie bisher, für die tatsächlichen Unkosten debitiert. Daneben wird ein Unkostenverrechnungskonto eingerichtet, welches für die monatliche Verbuchung der abgeschätzten Unkosten kreditiert wird, so daß die Summe der Habenposten dieses Kontos am Ende des Jahres den Betrag der für das Jahr geschätzten Unkosten erreicht.

Während des Jahres werden also beide Konten nebeneinander geführt. Am Jahresschluß gibt der Sollsaldo des Fabrikationsunkostenkontos den Betrag der tatsächlichen Unkosten und der Habensaldo des Unkostenverrechnungskontos den Betrag der geschätzten Unkosten an. Durch die Buchung

Unkostenverrechnung an Fabrikationsunkosten

werden beide Saldi nach Möglichkeit kompensiert. Waren die geschätzten Unkosten größer als die tatsächlichen, so verbleibt nach dieser Buchung noch ein Habensaldo in Höhe der Differenz auf dem Unkostenverrechnungskonto; im umgekehrten Fall verbleibt ein Sollsaldo auf dem Fabrikationsunkostenkonto. Beide Differenzen werden durch Übertrag im ersten Fall als Gewinn, im zweiten als Verlust auf Gewinn- und Verlustkonto ausgeglichen.

Der Einfachheit halber wurde bis jetzt angenommen, daß die dem Unkosten- resp. Unkostenverrechnungskonto kreditierten abgeschätzten Unkosten zu Beginn des Jahres abgeschätzt und dann regelmäßig mit gleichmäßigen Monatsbeträgen diesem Konto derart kreditiert wurden, daß am Ende des Jahres die Habensumme des Kontos sich mit dem Betrag der Schätzung vollkommen deckte.

In denjenigen Fabriken, in denen die Unkosten durch prozentuelle Zuschläge auf die Löhne u. dgl. unter die Fabrikationskonten verteilt werden, geschieht keine solche Schätzung des Gesamtbetrags der Unkosten zu Beginn des Jahres, sondern es wird lediglich die Höhe des prozentuellen Unkostenzuschlags auf die Löhne oder auf die Materialien festgesetzt. Infolgedessen kann der Betrag der zu verrechnenden Unkosten, die am Ende des Monats dem Unkosten- oder dem Unkostenverrechnungskonto gutgeschrieben werden, erst nach jedem Monat ermittelt werden, und da die Höhe der Löhne oder der sonstigen Verteilungsbasis von Monat zu Monat verschieden ist, schwankt auch der Betrag der verrechneten Unkosten, trotz des unveränderlichen Unkostenzuschlags. Im übrigen bleibt die Behandlung des Fabrikationsunkosten- und des Unkostenverrechnungskontos dieselbe wie vorhin.

Kap. XXIV enthält ein Unkostenkonto, welches für die tatsächlichen Unkosten belastet und für die durch prozentuelle Zu-

schläge auf die Löhne unter mehrere Fabrikationskonten verrechneten Unkosten kreditiert wird.

Hierzu noch ein Beispiel unter Anwendung des Verrechnungskontos.

Die tatsächlichen Unkosten einer Fabrik betrugen für die zwölf Monate eines Geschäftsjahres 120 000. Für diese Unkosten wurde jeweils gebucht:

Fabrikationsunkosten an diverse Konten, z. B. Kassa, Kreditoren usw.

Daneben wurden die Unkosten durch einen prozentuellen Zuschlag auf die Löhne von zwei Betrieben verrechnet. Die jeweils am Ende des Monats hierfür vorgenommene Buchung lautete:

Fabrikationskonto A
Fabrikationskonto B } an Unkostenverrechnung.

Durch 12 Buchungen dieser Art wurde das Fabrikationskonto A insgesamt für 48 000 und das Fabrikationskonto B für 78 000 debitiert, infolgedessen das Unkostenverrechnungskonto für 126 000 kreditiert.

Saldi am Jahresschluß:

Fabrikationsunkosten	Sollsaldo	120 000
Unkostenverrechnung	Habensaldo	126 000

Daher die Buchung zum Ausgleich des Fabrikationsunkostenkontos:

Unkostenverrechnung an Fabrikationsunkosten 120 000

und für den auf dem Unkostenverrechnungskonto jetzt noch verbleibenden Habensaldo:

Unkostenverrechnung an Gewinn und Verlust 6000.

Die für die Verrechnung der Fabrikationsunkosten entwickelten Grundsätze sind auch auf die Verrechnung der Abschreibungen anwendbar.

Über die Verteilung und die Verrechnung der Verkaufsunkosten vgl. Kap. XXI.

Endlich sei noch bemerkt, daß neben den in der Buchhaltung geführten Konten der Unkosten vielfach noch ein besonderes Unkostenbuch[1]) angelegt wird, in welches die verschiedenen Unkosten eingetragen und durch eine tabellenförmige Einrichtung des Buches übersichtlich nach Unkostenarten gruppiert werden. Dieses Unkostenbuch dient als Unterlage für die Unkostenstatistik.

---

[1]) Vgl. J. Lilienthal, Fabrikorganisation, Formular 53.

XIX. Die Formen der Fabrikationskonten.

(Vgl. die Literaturangabe zu Kap. VI.)

Aus den bisher dargestellten Konten der Fabrikbuchhaltung ergibt sich eine außerordentliche Mannigfaltigkeit in der Einrichtung des Kontensystems und in der Führung der einzelnen Konten, die zu zahlreichen, mehr oder minder voneinander abweichenden Formen der Fabrikbuchhaltung führt. Da die charakteristischen Züge dieser Fabrikbuchhaltungsformen in der Anlage des Fabrikationskontos am deutlichsten zum Ausdruck kommen, seien die typischen Formen, die das Fabrikationskonto annehmen kann, hier zusammengefaßt.

1. Form. Es wird nur ein einheitliches Fabrikationskonto geführt, auf welchem sowohl die Material- und die Lohnrechnung, als auch die Fabrikation und der Verkauf zur Darstellung kommen. Darstellung dieser Form in Kap. VI.

2. Form. Das einheitliche Fabrikationskonto wird durch ein oder mehrere Konten für die Roh- und die Hilfsstoffe ergänzt. Je nach dem Preis, zu welchem der Verbrauch an Roh- und Hilfsstoffen dem Fabrikationskonto belastet und den Konten der Roh- und Hilfsstoffe gutgeschrieben wird, unterscheidet man weiter zwei Unterarten der 2. Form, nämlich

a) Verrechnung zu Selbstkostenpreisen. Vgl. Kap. XV und die Lösung des Geschäftsganges in Kap. IX.

b) Verrechnung zu festen Preisen (Normalpreisen). Vgl. Kap. XV und die Lösung des Geschäftsganges in Kap. XI.

3. Form. Erweiterung des Systems der Konten der Fabrikation durch Einführung des Verkaufskontos, so daß die Darstellung des Absatzes vom Fabrikationskonto ausscheidet. Die Übergangsbuchung vom Fabrikations- zum Verkaufskonto betrifft die h e r g e s t e l l t e n Fabrikate zum Selbstkostenpreis. Darstellung dieser Form in Kap. VI.

4. Form. Wie die 3. Form; die Übergangsbuchung betrifft jedoch die v e r k a u f t e n Fabrikate zum Selbstkostenpreis.

Das nach den drei ersten Formen behandelte Beispiel des Kap. VI würde nach dieser 4. Form folgendermaßen zu kontieren sein. Das Rohstoffkonto wie in der 2. und 3. Form.

Fabrikation

Soll		Haben	
an Kassa, bezahlte Arbeitslöhne	24000	per Verkauf, Selbstkosten der verkauften Fabrikate	88000
an Rohstoffe, Verbrauch .	70000	*per Bilanz-Konto, Bestand an Halbfabrikaten . . . .*	*500*
		Bestand an unverkauften Fertigfabrikaten . . .	*5500*
	94000		94000
an Bilanz-Konto, Bestand an Halbfabrikaten	*500*		
„ „ unverkauften Fertigfabrikaten . . .	*5500*		

Verkauf

Soll		Haben	
an Debitoren, Rabatt und sonst. Verkaufsunkosten .	2000	per Debitoren, Erlös für die verkauften Fabrikate	85000
an Fabrikation, Selbstkosten der verkauften Fabrikate	88000	*per Gewinn- u. Verlust-Konto, Verlust . . . . . .*	*5000*
	90000		90000

Die Übergangsbuchung lautet:

Verkauf an Fabrikation

Selbstkostenwert der verkauften Fabrikaten 88000.

Dieser Wert ergibt sich aus folgender Berechnung:

Selbstkosten der hergestellten Halb- und Fertigfabrikate (Sollsumme des Fabrikationskontos)		94000
abzüglich:		
a) Selbstkosten der Halbfabrikate	500	
b) Selbstkosten der unverkauften Fertigfabrikate	5500	6000
ergibt Selbstkosten der verkauften Fertigfabrikate		88000

Das Fabrikationskonto dieser 4. Form besitzt vor der 1. 2. und 3. Form den Vorteil, daß es kein gemischtes, sondern ein reines Bestandkonto ist.

Das Verkaufskonto ist ein Erfolgskonto.

5. Form. Wie die 3. Form; jedoch betrifft die Übergangsbuchung vom Fabrikations- auf das Verkaufskonto die verkauften Fabrikaten zu Verkaufspreisen, d. h. zum Nettoverkaufserlös.

Das Fabrikationskonto wird wie bisher für die Material- und die Lohnkosten debitiert; desgleichen das Verkaufskonto für den Ver-

kaufserlös kreditiert und für die Verkaufsunkosten debitiert. Beim periodischen Kontenabschluß wird der Habensaldo des Verkaufskontos, d. h. der Nettoverkaufserlös auf das Fabrikationskonto übertragen, so daß der Verkaufsgewinn nicht wie bisher auf dem Verkaufskonto, sondern auf dem Fabrikationskonto ersichtlich wird.

Dasselbe Beispiel nach der 5. Form dargestellt.

Das Rohstoffkonto wie in der 2. 3. und 4. Form.

Soll — **Fabrikation** — **Haben**

Soll		Haben	
an Kassa, bezahlte Arbeitslöhne	24000	per Verkauf, Nettoverkaufserlös	83000
an Rohstoffe, Verbrauch .	70000	*per Bilanz-Konto, Bestand an Halbfabrikaten*	*500*
		Bestand an unverkauften Fertigfabrikaten . . .	*5500*
		per Gewinn- u. Verlust-Konto, Verlust	*5000*
	94000		94000
an Bilanz-Konto, Bestände .	*6000*		

Soll — **Verkauf** — **Haben**

Soll		Haben	
an Debitoren, Rabatt und sonst. Verkaufsunkosten .	2000	per Debitoren, Verkaufserlös	85000
an Fabrikation, Nettoverkaufserlös	83000		
	85000		85000

Das Fabrikationskonto dieser 5. Form ist ein gemischtes Bestandkonto, denn der vor dem Abschluß vorhandene Sollsaldo von 94000 — 83000 = 11000, besteht aus 6000 Beständen und 5000 Verlust.

6. Form. Wie die 3. Form, jedoch mit dem Unterschied, daß die Gesamtkalkulation des Fabrikationskontos nicht nur die Material- und die Lohnkosten, sondern auch die Fabrikationsunkosten umfaßt, indem diese Unkosten entweder dem Fabrikationskonto direkt belastet oder zunächst auf ein Fabrikationsunkostenkonto gebucht werden, von dem sie periodisch auf das Fabrikationskonto übertragen, respektiv unter die Fabrikationskonten verteilt werden.

Die Verkaufsunkosten werden

a) entweder dem Gewinn- und Verlustkonto oder

b) dem Verkaufskonto oder endlich

c) einem Verkaufsunkostenkonto belastet, von dem sie periodisch

auf das Verkaufskonto übertragen respektiv unter mehrere Verkaufskonten verteilt werden.

7. Form. Wie die 6. Form mit dem Unterschied, daß auch die Abschreibungen, ähnlich wie die Unkosten, als Fabrikationskosten gebucht werden, statt dem Gewinn- und Verlustkonto als Verluste belastet zu werden.

8. Form. Einführung des Lohnkontos. Vgl. Kap. XVI.

9. Form. Mehrheit von Fabrikationskonten für Haupt- und Hilfsbetriebe und Verteilung der Lohn- und Materialkosten sowie der Unkosten und der Abschreibungen unter diese Fabrikationskonten. Die Verteilung der Unkosten und der Abschreibungen kann mit oder ohne Verrechnungskonten geschehen. Vgl. Kap. XVIII.

10. Form. Einführung der Fabrikatkonten. Den Ausgangspunkt für die Entstehung der Fabrikatkonten bildet das Verkaufskonto nach der 3. Form. Dieses Verkaufskonto, welches ein gemischtes Bestandkonto ist, wird in ein Fabrikatkonto für die Fabrikatvorräte und in ein Verkaufskonto für den Gewinn oder Verlust nach folgendem Schema zerlegt.

S **Fabrikationskonto**	H	S **Fabrikatkonto**	H	S **Verkaufskonto**	H
Die sämtlichen Fabrikationskosten.	Die hergestellten Fabrikate zum Selbstkostenpreis.	Die hergestellten Fabrikate zum Selbstkostenpreis.	Die verkauften Fabrikate zum Selbstkostenpreis.	Die verkauften Fabrikate zum Selbstkostenpreis. Die Verkaufsunkosten.	Die verkauften Fabrikate zum Verkaufspreis.
Buchung: Fabrikationskonto an folgende Konten: an Rohstoffkonto an Materialienkonto an Fabrikations-Unkostenkto.	**Buchung:** Fabrikatkonto an Fabrikationskonto.		**Buchung:** Verkaufskonto an Fabrikatkonto.		**Buchung:** Debitorenkonto an Verkaufskonto.

Das Fabrikatkonto ist hier ein reines Bestandkonto, welches als Sollsaldo die Differenz zwischen den erzeugten (Sollseite) und den verkauften respektiv zur Weiterbearbeitung übergegangenen Fabrikaten (Habenseite) angibt. Damit dieses Konto aber ein reines Bestandkonto sei, müssen die Fabrikate diesem Konto zum selben Preise belastet und gutgeschrieben werden; dieser ist in der Regel der Selbstkostenpreis.

Die Verkaufskonten sind in der 10. Form Erfolgskonten, die keinen Bestand, sondern nur Gewinn oder Verlust in sich schließen.

Das Fabrikatkonto nimmt verschiedene Formen an, je nachdem

es sich um Fertig-, Zwischen- oder Nebenfabrikate handelt und auch je nachdem die Fabrikate zu den Selbstkosten- oder zu Normalpreisen darauf verbucht werden. Dadurch entstehen mehrere Unterarten der 10. Form, die im Kap. XX dargestellt werden.

Wenngleich die 10. Form durch die Zerlegung des gemischten Bestandkontos Verkaufskonto der 3., der 5. und der folgenden Formen in ein reines Bestandkonto Fabrikatkonto, aus dem ohne vorherige Inventuraufnahme der jeweilige Bestand am Lager der Fabrikate ersehen werden kann, und in ein Erfolgskonto, das Verkaufskonto, unstreitig einen Fortschritt darstellt, so hat diese Form in der Praxis doch keine große Verbreitung gefunden. Die Gründe hierfür sind folgende:

1. Derselbe Vorteil wird ohne Fabrikatkonto bereits in der 4. Form erreicht. Dort fungiert das Fabrikationskonto als reines Bestandkonto für die Vorräte an Halb- und Fertigfabrikaten. Es sei jedoch bemerkt, daß auch diese 4. Form in der Praxis äußerst selten anzutreffen ist.

2. Der Hauptgrund liegt darin, daß die meisten Fabriken es vorziehen, ihre Fabrikatbestände, statt durch die Anlage von Fabrikatkonten, durch Lagerbücher zu kontrollieren, die als Skontri nach den ein- und ausgegangenen Mengen geführt werden, und in deren Einrichtung den Eigentümlichkeiten der hergestellten Fabrikate in viel größerem Maße Rechnung getragen werden kann, als dies bei dem üblichen Kontenschema möglich ist.

In der Aufzählung der Formen des Fabrikationskontos, d. h. der buchhalterischen Darstellungsarten der Fabrikation, haben wir uns auf 10 typische Formen nebst einigen Unterarten beschränkt, auf die sich, von nebensächlichen Eigentümlichkeiten eines jeden Fabrikbetriebes abgesehen, alle Systeme von Fabrikbuchhaltungen zurückführen lassen. Hierbei war die Anordnung der 10 Grundformen eine solche, daß aus einer einfachen jeweils eine schwierigere, höhere Form abgeleitet wurde, daß mit anderen Worten die 1. Form die einfachste und die 10. Form die entwickelste Fabrikationsbuchhaltung darstellt.

Mit diesen Grundformen ist aber die Zahl der möglichen Fabrikbuchhaltungsformen in keiner Weise erschöpft, vielmehr können durch die Verbindung der 10 Grundformen miteinander eine unermeßliche Anzahl neuer Formen, die wir als Unterarten bezeichnen, geschaffen werden. Einige dieser Unterarten seien hier noch erwähnt.

So kann z. B. nicht nur in der 2. Form die Verrechnung der Roh- und Hilfsstoffe zu festen, statt zu Selbstkostenpreisen, sondern auch

in allen folgenden Formen stattfinden, wodurch ebenso viele neue Unterarten entstehen.

Die erst in der 6. und den folgenden Formen auftretende Einbeziehung der Unkosten in die Kalkulation des Fabrikationskontos kann auch bereits auf die vorhergehenden Formen und zwar schon auf die 1. Form Anwendung finden. Das gleiche gilt für die erst in der 7. Form vorkommende Einbeziehung der Abschreibungen in die Kalkulation des Fabrikationskontos.

Die 6. und die 7. Form können auch ohne die Trennung von Fabrikations- und Verkaufsunkosten, indem alle Unkosten unterschiedslos dem Fabrikationskonto belastet werden, eingerichtet werden, wodurch allerdings falsche Kalkulationsbuchungen entstehen.

Das Lohnkonto der 8. Form kann auch in allen vorhergehenden Formen geführt werden. Dann kann weiter in der 1. und 2. Form der Übertrag dieses Lohnkontos auf das Fabrikationskonto erst am Schluß des Jahres stattfinden, während die Belastung des Fabrikationskontos für die Roh- und Hilfsstoffe eine wöchentliche oder monatliche ist — eine in der Praxis sehr verbreitete Einrichtung.

XX. Die Konten der Fabrikate.

Die Konten der Fabrikate zerfallen, je nachdem es sich um verkaufsfähige Fabrikate, um Zwischenprodukte, die erst noch in einem anderen Betrieb des Unternehmens weiterverarbeitet werden sollen, oder um Abfälle und Nebenprodukte handelt, in Konten der Fertigfabrikate, Konten der Halbfabrikate und Konten der Nebenprodukte.

Für diese drei Arten von Fabrikatkonten gilt dasselbe Prinzip: es sind aktive Bestandkonten, die für die erzeugten Fabrikate debitiert und für die verkauften, respektiv zur Weiterverarbeitung übergegangenen Fabrikate kreditiert werden. Im übrigen unterscheiden sich aber die drei Arten von Fabrikatkonten bezüglich der Gegenkonten, welche bei den Buchungen ins Soll und ins Haben der Fabrikatkonten mitwirken.

Wenn ein Fabrikatkonto für erzeugte Fabrikate belastet wird, so ist das zu kreditierende Konto das Konto eines Hauptbetriebs, falls es Fertigfabrikate und Zwischenprodukte (Halbfabrikate) sind. Bei Abfällen und Nebenprodukten kann das zu kreditierende Konto das Konto eines Haupt- oder dasjenige eines Hilfsbetriebes sein, je nach dem Betrieb, in welchem die Abfälle und die Nebenprodukte entstanden sind.

Wenn ein Fabrikatkonto für aus dem Lager entnommene Fabrikate kreditiert wird, so ist das dafür zu debitierende Gegenkonto:

a) bei Fertigfabrikaten ein Verkaufskonto;

b) bei Zwischenprodukten, die noch weiterverarbeitet werden sollen, das Konto desjenigen Betriebs, in dem diese Weiterverarbeitung statfindet, also das Konto eines Haupt- oder eines Hilfsbetriebs;

c) bei Abfällen und Nebenprodukten ist zu unterscheiden, ob das Nebenprodukt als solches veräußert oder im Betrieb weiterverarbeitet wird. Im ersten Fall wird es als Fertigfabrikat einem Verkaufskonto zu belasten (ein Beispiel dieser Art ist die Thomasschlacke, vgl. III. Teil) und im letzteren Fall wie ein Zwischenprodukt zu behandeln sein. (Ein Beisipiel der letzteren Art ist der Converterauswurf. Vgl. III. Teil.)

Der Zweck der Fabrikatkonten besteht in der Kontrolle der Fabrikatbestände. Die Konten der Fabrikate sollen jederzeit in der Lage sein, den Buchwert dieser Bestände, ohne erst eine Inventur abwarten zu müssen, anzugeben. Dieser Zweck kann aber nur erreicht werden, wenn das Fabrikatkonto fortdauernd als reines Bestandkonto geführt wird. Damit nun weder Gewinn noch Verlust auf dem Konto entsteht, müssen folgende Bedingungen erfüllt werden:

1. Die Fabrikationserzeugnisse dürfen den Fabrikatkonten erst in fertigem Zustande belastet werden: irgendwelche Fabrikationskosten dürfen nicht auf Fabrikatkonto gebucht werden. Dasselbe gilt für die Kosten der Aufbewahrung und der Lagerung der Fabrikate (z. B. Lohn der Lagerarbeiter, Reparaturen an den Lagereinrichtungen): diese Kosten sind als Verkaufsunkosten einem gleichnamigen oder einem Verkaufskonto zu belasten. Auch Absatzkosten und überhaupt alle Kosten, die geeignet sind, Differenzen auf den Fabrikatkonten hervorzurufen, gehören nicht auf diese Konten. Dies gilt insbesondere von dem Rabatt und den sonstigen Vergütungen und Preisnachlässen, die den Kunden gewährt werden. Es sind Verkaufsunkosten, die das Fabrikatkonto nicht berühren.

Anders, wenn Retoursendungen von Fabrikaten seitens der Kunden stattfinden. Wenn beispielsweise ein Fabrikat im Herstellungspreis von 100, das mit 120 verkauft wurde, vom Abnehmer zur Verfügung gestellt wird, so ist zu buchen

Verkauf an Debitoren 120,

um die Verkaufsrechnung zu annullieren, und

Fabrikat an Verkauf 100,

für die Zunahme des Lagerbestandes durch die Retoursendung.

2. Jedes Fabrikat muß beim Eingang und beim Ausgang dem Fabrikatkonto zu einem gleichbleibenden Preis debitiert, respektiv

kreditiert werden. Der Fall liegt bei den Fabrikatkonten ganz ähnlich wie bei den Konten der Rohstoffe und der Materialien, indem er auch hier zwei Methoden der Führung der Fabrikatkonten bzw. zwei Bewertungsmöglichkeiten der Fabrikate gibt: Selbstkostenpreise und Normalpreise (feste Verrechnungspreise).

1. Die Methode der Selbstkostenpreise ist für die Fabrikat-, ebenso wie für die Rohstoff- und Materialkonten zweifellos die beste. Ihre praktische Anwendung setzt aber nicht nur voraus, daß die Selbstkosten der erzeugten Fabrikate fortlaufend berechnet werden, sondern auch daß im Augenblick der Verbuchung einer Fabrikatmenge in das Haben eines Fabrikatkontos die Selbstkosten dieser Menge bekannt seien. Wo die einzelnen Fabrikate sich stückweise äußerlich voneinander unterschieden und wo Spezialkalkulationen statfinden, wird diese Anforderung keinen Schwierigkeiten begegnen, da es in diesem Fall genügt, ein Kalkulationsbuch zu führen, aus welchem jederzeit die Selbstkosten irgendeines Fabrikats mit Leichtigkeit bestimmt werden können.

Anders verhält es sich in den Betrieben, die Massenfabrikate erzeugen, wo sich die einzelnen Erzeugnisse einer Kalkulationsperiode nicht merklich von den anderen unterscheiden und wo keine Spezialkalkulation für das einzelne Fabrikat, sondern eine Gesamtkalkulation für alle während einer Periode erzeugten Produkte stattfindet. Wird ein Teil dieser Fabrikate verkauft und eine diesbezügliche Buchung auf das Fabrikatkonto nötig, so muß, um die Selbstkosten dieser Fabrikate bestimmen zu können, die Periode bekannt sein, in welcher sie erzeugt wurden. Zu diesem Zwecke werden, wo es möglich ist, Vorkehrungen getroffen, um die Erzeugnisse der verschiedenen Perioden leicht voneinander unterscheiden zu können, was durch die örtlich getrennte Lagerung oder durch das Anbringen äußerlicher Kennzeichen erfolgen kann.

Wo sich solche Unterscheidungsmerkmale nicht einführen lassen, müssen die reinen Selbstkosten in den Buchungen auf die Habenseite der Fabrikatkonten durch die mittleren Selbstkosten ersetzt werden. Im III. Teil sind mehrere Beispiele dieser Verrechnungsart enthalten, von denen wir eines hier erwähnen.

Am 1. Juli betrug der Lagerbestand des Stahlwerkes an Rohstahl 165 Tonnen, die zum Selbstkostenpreis der Stahlproduktion im Monat Juni von 62,12 mit 10249,80 im Soll des Fabrikatkontos Rohstahl zu Buche stehen.

Die Rohstahlproduktion des Juli betrug 16520 Tonnen und deren Selbstkosten 64,356, so daß das Fabrikatkonto Rohstahl mit 1063162,20 belastet wurde.

Der Sollsaldo des Rohstahlkontos, d. h. der Selbstkostenwert betrug demgemäß 1073412.— für 16685 Tonnen, woraus sich ein Durchschnitts-Selbstkostenpreis von $\frac{1073412}{16685} = 64{,}334$ die Tonne ergibt.

Das Halbfabrikat Rohstahl wird aber nicht gelagert, sondern in ununterbrochenem Betrieb sofort nach seiner Herstellung drei Walzwerken zur Weiterverarbeitung zugeführt, und zwar erhielten im Juli

das Halbzeugwalzwerk . .	5260
das Trägerwalzwerk . . .	3790
das Schienenwalzwerk . .	3110
zusammen	12160 Tonnen Rohstahl.

Eine Feststellung der Anteile, die hiervon auf den im Juni und auf den im Juli produzierten Rohstahl entfallen, ist nicht möglich, deshalb treten in der Bewertung des Rohstahlverbrauchs die mittleren Selbstkosten von 64,334 an die Stelle der richtigen Selbstkosten von 62,12 und 64,356.

Soll **Fabrikat Rohstahl** **Haben**

Soll			Haben		
Bestand am 1. Juli aus dem Vormonat: 165 t zu 62,12	10249	80	Verbrauch im Juli: 5260 t zu 64,334 . .	338396	84
Juli-Produktion: 16520 t zu 64,356 . .	1063162	20	3790 t „ 64,334 . .	243825	86
			3110 t „ 64,334 . .	200078	74
	1073412	—		782301	44

Die Richtigkeit dieses Kontos zeigt die Übereinstimmung — bis auf eine geringe Differenz — des Sollsaldos von 291110,56 mit dem zu 64,334 bewerteten Bestand von 4525 Tonnen: 64334 × 4525 = 291111,35.

2. Das Fabrikatkonto mit Normalpreisen (festen Verrechnungspreisen).

Als Normalpreis wird meistens eine Preishöhe gewählt, die entweder den durchschnittlichen Selbstkosten oder dem durchschnittlichen Marktpreis des Erzeugnisses entspricht. Manche Fabriken behalten Jahrzehnte hindurch dieselben Normalpreise in der Buchhaltung bei, andere ändern sie jedes Jahr, indem sie jeweils als Normalpreis den Durchschnitt der Selbstkosten in den 12 Monaten des vergangenen Jahres wählen.

Durch die Anwendung der Normalpreise werden drei Konten berührt: das Fabrikations-, das Fabrikat- und das Verkaufskonto. Die Wirkungen der Normalpreise im Kontensystem der Fabrikbuch-

haltung sind je nach der Art und Weise, wie die Buchungen auf diese 3 Konten stattfinden, verschieden. Wir unterscheiden in dieser Hinsicht drei Buchungsformen zu Normalpreisen, die wir an Hand folgenden Beispiels veranschaulichen wollen.

Die Produktion eines Betriebes beträgt 10000 kg im Selbstkostenwert von 90000. Der Selbstkostenwert der vorhandenen halbfertigen Fabrikate beläuft sich auf 1000. Normalpreis 10. Nettoverkaufserlös von 8000 kg 76000 M.

1. Form.

S **Fabrikation**	H	S **Fabrikat**	H	S **Verkauf**	H
91 000	100 000	100 000	80 000	80 000	76 000
	Buchung: Fabrikat an Fabrikation, die Produktion zum Normalpreis 10000×10 = 100000.		Buchung: Verkauf an Fabrikat, den Verkauf zum Normalpreis 8000 × 10 = 80 000		

Gemischtes Bestandkonto.
Saldo umfaßt:
1. Bestand an Halbfertigen Fabrikaten 1000.
2. Differenz zwischen Normal- und Selbstkostenpreis.

Reines Bestandkonto.
Saldo umfaßt den Bestand zum Normalpreis 2000 × 10 = 20 000.

Erfolgskonto.
Saldo ist ein Teil des Gewinnes oder Verlustes. Hier 4000 Verlust.

Dieses Fabrikationskonto weicht von dem bisher geschilderten bedeutend ab.

Das Fabrikationskonto nach der 10. Form (vgl. Kap. XIX) ist bloß ein Kalkulationskonto, welches in seinem Sollsaldo, abgesehen von Kalkulationsdifferenzen, allenfalls nur den Wert der noch in Arbeit befindlichen Fabrikate enthalten kann — dagegen jeden Gewinn oder Verlust vollständig ausschließt. Obiges Fabrikationskonto hingegen enthält noch einen durch die Spannung zwischen dem Normal- und dem Selbstkostenpreis bewirkten sog. „Gewinn", der als solcher auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird. Dieses Fabrikationskonto schließt nämlich mit einem Sollsaldo, d. h. mit einem Verlust ab, wenn der angenommene Normalpreis niedriger ist als die tatsächlichen Selbstkosten und mit einem Habensaldo, d. h. mit einem Gewinn im umgekehrten Fall.

Diese erste Anwendungsform der Normalpreise hat, im Gegensatz zu den noch zu erwähnenden übrigen Formen, zur Folge, daß jeder Betrieb, d. h. jedes Fabrikationskonto mit einem Gewinn oder Verlust abschließt. Diese sind aber keine richtigen Gewinne und Verluste, sondern nur rechnungsmäßige Differenzen zwischen den tatsächlichen

Selbstkosten und den Normalpreisen. Der richtige Gewinn oder Verlust kann erst durch eine Zusammenfassung mit den Gewinnen und den Verlusten der anderen Betriebe, falls das Erzeugnis weiterverarbeitet wird, bzw. mit den Gewinnen und Verlusten auf den Verkaufskonten, falls das Erzeugnis wie in unserem Beispiel verkauft wird, ermittelt werden, da sich alle diese Teilgewinne und Teilverluste teilweise gegenseitig kompensieren. Denn ist der Normalpreis des Fabrikats eines bestimmten Betriebes zu hoch, so wird das Fabrikationskonto dieses Betriebs mit einem Gewinn abschließen, dagegen erleidet das Fabrikationskonto desjenigen Betriebes, der das Fabrikat weiter verarbeitet, resp. das Verkaufskonto, falls das Fabrikat verkauft wird, durch den hohen Normalpreis, zu dem sie das Fabrikat erhalten, einen entsprechenden Verlust.

Der Fall liegt hier ganz genau wie bei der Bewertung der Roh- und Hilfsstoffe zu Selbstkosten- und zu Normalpreisen. Beide Verfahren führen zwar zu verschiedenen Resultaten auf den einzelnen beteiligten Konten, das Endergebnis aber bleibt dasselbe.

Im obigen Beispiel setzt sich der Erfolg zusammen:

a) aus einem Gewinn von 10 000 auf dem Fabrikationskonto und

b) aus einem Verlust von 4000 auf dem Verkaufskonto.

Das Endergebnis ist ein Gewinn von 6000, der außer dem tatsächlich erzielten Gewinn von 4000 (nämlich 76 000 Verkaufswert gegen $8000 \times 9 = 72\,000$ Selbstkosten) noch einen antizipierten Gewinn von 2000 enthält. Letzterer entsteht durch die Bewertung der noch auf Lager befindlichen 2000 kg zum Normalpreis mit 20 000, statt zum Selbstkostenwert mit $2000 \times 9 = 18\,000$.

2. Form.

S **Fabrikation**	H	S **Fabrikat**	H	S **Verkauf**	H
91 000	90 000	90 000	100 000	100 000	76 000
	Buchung: Fabrikat an Fabrikation die Produktion zu Selbstkosten		Buchung: Verkauf an Fabrikat die Produktion zum Normalpreis.		

Reines Bestandkonto.
Saldo enthält die halbfertigen Fabrikate 1000.

Erfolgskonto.
Saldo umfaßt die Spannung zwischen Normalpreis und Selbstkosten.

Gemischtes Bestandkonto.
Saldo enthält:
1. Bestand an Fabrikaten zum Normalpreis $2000 \times 10 = 20\,000$.
2. Ein Teil des Gewinnes oder Verlustes. Hier 4000 Verlust.

Das Fabrikationskonto ist hier wieder ein reines Kalkulationskonto. Wie in der 1. Form, ist auch hier der Gewinn oder Verlust zwischen dem Fabrikat- und dem Verkaufskonto geteilt. Endergebnis 6000 Gewinn.

3. Form.

S **Fabrikation**	H	S **Fabrikat**	H	S **Verkauf**	H
91 000	90 000	90 000	80 000	80 000	76 000
	Wie in der 2. Form.		Buchung: Verkauf an Fabrikat den Verkauf zum Normalpreis.		

Reines Bestandkonto.
Wie in der 2. Form.

Gemischtes Bestandkonto.
Saldo enthält:
1. Bestand an Fabrikaten zu Selbstkosten 18 000.
2. Spannung zwischen Normal- und Selbstkostenpreis für die verkauften Fabrikate 8000 × 1 = 8000.

Erfolgskonto.
Saldo ist ein Teil des Gewinnes oder Verlustes. Hier 4000 Verlust.

Wenn die Erzeugnisse nicht verkauft, sondern im Unternehmen weiterverarbeitet werden, so tritt in den obigen Beispielen ein zweites Fabrikationskonto an die Stelle des Verkaufskontos. Im übrigen sind in diesem Fall die Buchungen genau dieselben, indem das zweite Fabrikationskonto die Erzeugnisse zum Normalpreis übernimmt. Da es aber nicht angängig erscheint, dieses zweite Fabrikationskonto für die ganze Produktion — wie dies in der 2. Form geschieht —, sondern nur für die zur Weiterverarbeitung übernommenen Mengen zu belasten, so kommt in diesem Fall nur die erste oder die dritte Form zur Anwendung.

In der Praxis ist die 1. Form die verbreiteste, und diese legen wir auch den nachfolgenden Bemerkungen über Vor- und Nachteile des Systems der Normalpreise zugrunde.

Die Anwendung der Normalpreise für die Buchungen auf die Fabrikationskonten entspringt, ebenso wie ihre Anwendung auf die Konten der Materialienverwaltung, dem Bestreben, die einzelnen Betriebe einer größeren Fabrik rechnungsmäßig voneinander zu isolieren, indem keines von den Ergebnissen der anderen beeinflußt wird. Dieses Bestreben ist aber nur berechtigt, wenn die Betriebe in sukzessiver, nicht paralleler Aufeinanderfolge[1]) derart angeordnet

[1]) Vgl. S. 102.

sind, daß das Fabrikat die einzelnen Betriebe nach und nach durchlaufen muß, wo also beim Übergang des Fabrikats von einem Betrieb zum anderen das Fabrikationskonto des ersteren zu kreditieren und das Fabrikationskonto des letzteren zu debitieren ist. Erfolgt die Bewertung der Halbfabrikate bei diesen Übergängen zu den Selbstkostenpreisen, so wird jeder nachfolgende Betrieb von den Schwankungen in den Selbstkosten der vorhergehenden Betriebe in Mitleidenschaft gezogen, was bei einer Bewertung zu festen Verrechnungs-Preisen nicht der Fall ist. Ein erster Vorteil des Systems der Normalpreise gegenüber der Verrechnung zu Selbstkosten würde also in der Möglichkeit getrennter Rentabilitätsberechnungen bei ineinander greifenden Betrieben zu erblicken sein.

Die Anwendung des Systems der Normalpreise beruht noch auf einem zweiten Vorteil. Der Fabrikant geht vielfach von der Anschauung aus, daß in jeder Fabrikation eine gewisse Höhe der Selbstkosten als die normale zu gelten hat. Demgemäß kreditiert er das Fabrikationskonto für die erzeugten Produkte zu diesem Normalpreis und stellt zum Vergleich die tatsächlichen Selbstkosten in das Soll des Fabrikationskontos ein. Die Habenseite dient dann als Maßstab für die Beurteilung der auf die Sollseite gebuchten Ergebnisse des Betriebs: ein möglichst hoher Habensaldo auf dem Fabrikationskonto ist das zu erstrebende Ziel, während ein Sollsaldo auf eine ungünstige Betriebsweise hindeutet. Tatsächlich werden in vielen Industrien die Tantiemen des Betriebspersonals an Hand dieses Maßstabs bemessen.

Der dritte Vorteil des Systems der Normalpreise besteht in der Erleichterung der Vergleichung der Ergebnisse und der Selbstkosten eines Betriebs während mehreren Perioden. Es genügt hierfür, die Saldi des Fabrikationskontos in den verschiedenen Perioden miteinander zu vergleichen, weil das Fabrikationskonto durch die Preisschwankungen in den übrigen Teilen des Fabrikbetriebs nicht berührt wird. Denn das Fabrikationskonto wird für seine Erzeugnisse zu einem gleichbleibenden Normalpreis kreditiert, sowie für die von den anderen Fabrikationsbetrieben erhaltenen Zwischenprodukte und für die verbrauchten Rohstoffe und Materialien ebenfalls zu Normalpreisen debitiert. Der Unterschied zwischen den Wirkungen der Selbstkosten- und der Normalpreise in dieser Hinsicht kommt deutlich im III. Teil zum Ausdruck, wo dasselbe Beispiel nach beiden Systemen dargestellt wird.

Bei einem Normalpreis von 49.— für das verbrauchte Roheisen betragen dort im Juli die Selbstkosten des Rohstahls 62,19. (Vgl. Kap. XXV.) Wenn bei gleichbleibendem Normalpreis diese Selbst-

kosten im nächsten Monat 62,40 betragen, so ist der Schluß berechtigt, daß das Stahlwerk zuletzt teurer produziert hat.

In der Lösung mit Selbstkostenpreisen (vgl. Kap. XXIII) betragen die Juli-Selbstkosten des Rohstahls

an verbrauchtem Roheisen zu einem Roheisen-Selbstkostenpreis von 50,96	56,23
an den übrigen Kosten	8,12
zusammen	64,35

Daraus ist ersichtlich, daß bei diesem System eine Schwankung der Roheisenselbstkosten von M. 1.— in den Selbstkosten des Rohstahls unter sonst gleichbleibenden Produktionsbedingungen eine Änderung von M. 1,10 bewirkt. Mit anderen Worten, es pflanzen sich die Schwankungen der Selbstkosten von einem Betrieb zum anderen weiter.

Über die Nachteile des Systems der Normalpreise vgl. Kap. XXV.

Die Nebenprodukte.

Unter den zahlreichen Nebenprodukten und Abfällen, die in jedem Fabrikationsbetriebe entstehen, gibt es deren, die ganz oder beinahe wertlos sind, weil sie weder verkauft, noch im Betrieb selbst weiterverarbeitet oder sonstwie verwendet werden können. Solche Nebenprodukte kommen für die Buchhaltung und die Kalkulation nicht in Frage, es sei denn, daß ihre Beseitigung Kosten verursacht, wie dies beispielsweise für die Abwässer der chemischen Industrie und die Hochofenschlacke der Eisenhütten, deren Ablagerung den Erwerb großer Bodenareale erforderlich macht, der Fall ist. Solche Kosten bilden einen Teil der Produktionskosten des Hauptprodukts und werden daher dem Konto desjenigen Betriebes, in welchem das Nebenprodukt entstanden ist, belastet.

Die Buchhaltung wird besonders den absatzfähigen oder sonst verwertbaren Nebenprodukten und Abfällen Konten eröffnen, die ebenso wie die übrigen Fabrikatkonten mit einigen vorhin erwähnten Eigentümlichkeiten zu führen sind. Auf diese Konten ist also der Wert der Nebenprodukte und der Abfälle zu verbuchen. Eine richtige Bewertung der Abfälle und der Nebenprodukte ist deshalb von Wichtigkeit, weil durch ihre Bewertung die Selbstkosten der Hauptprodukte entsprechend vermindert werden, was in der Buchhaltung in der Weise zum Ausdruck kommt, daß die Neben- und Abfallprodukte dem Konto des Hauptbetriebs, in welchem sie entstanden sind, gutgeschrieben werden, wodurch der Sollsaldo dieses Kontos,

der die Gestehungskosten des Hauptprodukts ausdrückt, vermindert wird.

Während bei der Bewertung der Fertig- und der Halbfabrikate der Selbstkosten- oder ein Normalpreis in Frage kommt, geschieht die Bewertung der Abfälle und der Nebenprodukte nach anderen Grundsätzen. Denn es liegt im Wesen der Abfall- und Nebenprodukte, daß sie aus einem Fabrikationsprozeß zugleich mit einem Hauptprodukt entstehen, und so ist die Bestimmung besonderer Selbstkosten für erstere nicht angängig. An die Stelle der Selbstkosten müssen daher in der Bewertung der Abfall- und der Nebenprodukte andere Preise treten.

Abfälle werden nach dem Preise des Rohstoffes, aus dessen Bearbeitung sie entstanden sind, bewertet, falls es möglich ist, sie in den Zustand des Rohstoffes zurückzuführen. Dieser Bewertungsgrundsatz gilt z. B. für Eisenspäne und -abfälle.

Die übrigen Abfälle und Nebenprodukte sind nach ihrem Verkaufspreis oder nach ihrem Gebrauchswert zu bewerten. Einige Beispiele solcher Bewertungen bietet Kap. XXIII.

XXI. Die Konten des Verkaufs und der Verkaufsunkosten.

Die Verkaufskonten.

Für alle Verkaufskonten gilt das Prinzip, daß diese Konten für den Verkaufserlös, d. h. zu Lasten der Kunden, bzw. bei Barverkäufen zu Lasten der Kasse für den Betrag der Verkaufsrechnungen kreditiert werden. Im übrigen und besonders mit Bezug auf die Posten, die dem Verkaufskonto belastet werden, ist die Einrichtung dieses Kontos höchst verschieden. Diese Unterschiede werden durch folgende Umstände bestimmt:

1. Ob das Verkaufskonto sich an das Fabrikations- oder an das Fabrikatkonto anschließt. Vgl. die Unterschiede in der dritten, vierten, fünften und zehnten Form des Fabrikationskontos (Kap. XIX).

2. Ob, im Falle sich das Verkaufskonto dem Fabrikatkonto anschließt, die Bewertung der Fabrikate zum Selbstkosten- oder zum Normalpreis stattfindet (Kap. XX).

3. Durch die Art der Verbuchung der Verkaufsunkosten, auf die noch zurückgekommen wird (vgl. auch Kap. XIX, 6. Form).

Je nach den Umständen sind also die Verkaufskonten entweder gemischte Bestandkonten, deren Saldo, außer dem Gewinn oder Verlust, noch Fabrikate enthält, oder es sind Erfolgskonten, die entweder den richtigen Gewinn oder nur einen buchmäßigen Gewinn (bei Anwendung von Normalpreisen) angeben.

Verkaufskonten werden nur für die Fertigfabrikate und für die verkauften Abfall- und Nebenprodukte eingerichtet, und zwar kann entweder ein einziges Verkaufskonto als Kollektivkonto geführt, oder es kann, was meistens der Fall ist, je nach der Art und der Anzahl der Fabrikationserzeugnisse ein System von Verkaufskonten angelegt werden. Für die Gliederung der Verkaufskonten können aber noch andere Gesichtspunkte maßgebend sein. Manche Exportindustrien zerlegen z. B. ihre Verkaufskonten nach Exportländern, um die Entwicklung des Absatzes nach denselben leichter verfolgen zu können. Auch die Art des Absatzes, wie die Errichtung von Filialen, die Bestellung von Vertretern, die in kartellierten Industrien vorkommende Teilung des Absatzgebietes in Zonen, für welche verschiedene Verkaufspreise gelten, u. dgl. m., kann für die Gliederung der Verkaufskonten bestimmend sein.

Zur Ergänzung des Verkaufskontos wird meistens noch ein Verkaufsbuch (Verkaufsjournal) als Hilfsbuch geführt, in welches der wesentliche Inhalt der Verkaufsrechnungen zur Eintragung gelangt.

Die Verkaufsunkosten.

Die Verkaufsunkosten werden in der Fabrikbuchhaltung verschieden behandelt. Zuweilen werden sie nicht von den Fabrikationsunkosten unterschieden, sondern zusammen mit diesen dem Fabrikationskonto belastet, was allerdings zu falschen Resultaten in der Buchhaltung Anlaß gibt.[1])

Sehr verbreitet ist der Übertrag des Saldos des Verkaufsunkostenkontos auf Gewinn- und Verlustkonto, wodurch der Betrag dieser Unkosten als Verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint.

Richtiger erscheint es, die Verkaufsunkosten als Verminderung des Verkaufserlöses dem Verkaufskonto zu belasten, oder besondere Verkaufsunkostenkonten zu eröffnen, deren Sollsaldo periodisch auf Verkaufskonto übertragen wird. Wo mehrere Verkaufskonten vorkommen, wird bei diesem Übertrag auch eine Verteilung der Unkosten erforderlich sein. In diesem letzteren Fall erscheinen die Verkaufsunkosten zwar nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung, was jedoch hier, ebensowenig wie bei den Fabrikationsunkosten, als ein Mangel zu bezeichnen ist.[2])

Das Verfahren für die Verteilung (Verrechnung) der Verkaufsunkosten unter mehrere Verkaufskonten bzw. unter die verkauften Fabrikate ist dasselbe wie für die Verrechnung der Fabrikations-

[1]) Vgl. S. 109.
[2]) Vgl. S. 107.

unkosten unter die Fabrikationskonten, und es gilt auch hier alles, was bezüglich der Art der Verbuchung dieser Verrechnung (Abschätzung und Verteilung mit oder ohne Verrechnungskonto) in Kap. XVIII bezüglich der Fabrikationsunkosten gesagt wurde.

Nur wird für die Verteilung der Verkaufsunkosten meist eine andere Verteilungsbasis gewählt als für die sonstigen Unkosten, und zwar kommen hier hauptsächlich zwei Verfahren in Frage:

1. Verteilung nach Maßgabe des Verkaufserlöses, in der Form eines Prozentsatzes von den Verkaufspreisen.

2. Verteilung nach Maßgabe der Herstellungskosten der verkauften Fabrikate, in Form eines Prozentsatzes von den Selbstkosten.

Etwaige Verkaufsunkosten, die ausschließlich durch den Absatz eines bestimmten Fabrikats verursacht wurden, werden nicht verteilt, sondern insgesamt dem Verkaufskonto des betreffenden Erzeugnisses belastet.

Für die Seite 106 aufgezählten Arten von Verkaufsunkosten kann entweder nur ein einziges Unkostenkonto als Sammelkonto eröffnet, das seine Ergänzung in einem Unkostenbuch findet, wo die einzelnen Unkostenarten übersichtlich zusammengestellt werden, oder es können für die verschiedenen Gattungen von Verkaufsunkosten Einzelkonten eingerichtet werden, von denen einige noch besonders zu erwähnen sind.

Die Verpackungskosten. — Das Verpackungskosten- oder Emballagekonto wird zugunsten der Lieferanten für die angeschafften Verpackungsmaterialien zum Anschaffungspreis debitiert. Wird die Emballage der Kundschaft nicht besonders berechnet, so gehören sämtliche Anschaffungskosten der Emballage zu den Verkaufsunkosten. Wird sie den Kunden hingegen besonders fakturiert, so wird das Verpackungskonto meist periodisch für den Teilbetrag der ausgestellten Rechnungen, der auf die Verpackung entfällt, kreditiert. Ist beim Bücherabschluß dieser Betrag vermehrt um den Wert des Bestandes an Verpackungsmaterialien größer als die Anschaffungskosten, so schließt das Verpackungskostenkonto mit einem Gewinn ab. In diesem Fall ist es allerdings kein Verkaufsunkostenkonto mehr, sondern eher ein Verkaufskonto.

Zur leichteren Ermittlung des Betrags der den Kunden fakturierten Verpackung wird im Verkaufsbuch eine Spalte eingerichtet, in welche für jede Rechnung dieser Betrag eingestellt wird. Aus der Addition dieser Spalte ergibt sich die Buchung:

Debitoren an Verpackung.

Wenn den Kunden eine totale oder partielle Vergütung — öfters ⅔ — des fakturierten Wertes der Emballage bei frankierter

Rücksendung gewährt wird, ist das Emballagekonto zugunsten des Debitorenkontos für diese Beträge zu belasten.

Die Frachten. — Das Frachtenkonto wird für alle durch den Bezug von Fabrikationsmaterial und durch den Verkauf der Fabrikate entstandenen Frachtkosten belastet und zwar zugunsten des Kassakontos, falls die Fracht bar bezahlt, oder des Eisenbahnkontos resp. des Kontos des Spediteurs, falls sie noch gestundet wird.

Das Frachtenkonto ist ein Zwischenkonto, welches deshalb unentbehrlich ist, weil die demselben belasteten Frachten nachher zum Teil auf andere Konten zu übertragen sind. Von diesem Gesichtspunkt aus sind die Frachten folgendermaßen zu verteilen:

1. Frachten, welche wir beim Bezug von Gütern für Rechnung der Lieferanten ausgelegt haben und für welche diese zu belasten sind. Buchung: Kreditoren an Frachten.

2. Frachten, welche wir bei der Versendung unserer Fabrikate für Rechnung unserer Kunden ausgelegt haben. Buchung:

Debitoren an Frachten.

Die übrigen Frachten, d. h. der nach diesen beiden Buchungen verbleibende Sollsaldo des Frachtenkontos stellt den Betrag der Frachtkosten dar, die zu unseren Lasten gehen. Diese sind wiederum zu verteilen:

3. Frachten, welche beim Bezug von Maschinen, Rohstoffen und Materialien entstanden sind. Diese sind auf die betreffenden Anlage-, Rohstoff-, Materialien- und Fabrikationskonten zu übertragen.

4. Frachten, welche durch den Versand der Fabrikate entstanden sind. Nur diese gehören zu den Verkaufsunkosten.

Dritter Teil.

Die Buchhaltung einer Eisenhütte.

Literatur zum dritten Teil.

Einige Werke über die Buchhaltung bestimmter Industrien:

Schär, Der Kaufmann in der Bierbrauerei, Zürich 1905.
E. Léautey, Traité de comptabilité industrielle de précision (Brauerei) Paris.
J. Lilienthal (Maschinenindustrie). Vgl. oben S. 3.
E. Feuerstein, Das Ganze der Fabrikbuchhaltung (Maschinenindustrie), Leipzig.
E. Bittner, Die Fabrikbuchführung für Webereien, Wien 1902.
H. Pachmann, Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig (Papierindustrie).
A. Waink, Leitfaden der montanistischen Buchführung, Leoben.

Weitere Literaturangaben bei:

Stern, Buchhaltungslexikon, Wien 1904.
Calmes, Fabrikbetrieb (Anhang).

XXII. Die Betriebsgliederung. — Die französische Buchführung.

Die Besonderheiten der Fabrikbuchhaltung und die Schwierigkeiten, welche ihre Anwendung auf die mannigfaltigen Verhältnisse in der Industrie bietet, kommen in einem Großbetrieb, der mehrere Fabrikationen umfaßt, am deutlichsten zum Ausdruck. Die nachfolgende Darstellung bezieht sich auf einen solchen Betrieb allergrößten Umfangs, auf eine Eisenhütte, die aus mehreren Haupt- und Hilfsbetrieben besteht, in denen mehrere Fertigfabrikate, Zwischen- und Nebenprodukte hergestellt werden.

Zum Verständnis des Kontensystems und der internen Fabrikationsbuchungen seien einige technische Erläuterungen über die Fabrikationsprozesse in dieser Fabrik vorausgeschickt.

Die Fabrikation beginnt im Hochofenbetrieb mit der Erzeugung des Zwischenprodukts Roheisen in mehreren Hochöfen. Die hierzu



benutzten Rohstoffe sind Eisenerz, Koks und Manganerz. Die Eisenerze werden in schachtförmigen Hochöfen mit Koks und einem Zuschlag aus Manganerz unter Mitwirkung starker Gebläse, welche die nötige Luft (Wind) in den Ofen einblasen, geschmolzen. Am unteren Teil des Hochofens, dem sog. Herd, befinden sich zwei Öffnungen, von denen die obere zum Abfluß der Hochofenschlacke und die untere zum Roheisenabfluß dient. In den Herd münden auch die Windleitungen; die eingeblasene Luft wird vorher in den Winderhitzern oder Cowperapparaten stark erhitzt. Die Heizung der Cowperapparate geschieht durch das an der oberen Mündung des Hochofens — Gicht genannt — aufgefangene, brennbare Hochofen- oder Gichtgas.

Außer dem Halbfabrikat Roheisen werden im Hochofenbetrieb noch zwei Nebenprodukte gewonnen, von denen das eine, die Hochofenschlacke, als wertlos außer Betracht kommt. Das andere ist das Hochofengas. Dieses Gas wurde früher nur in geringen Mengen zur Heizung der Cowperapparate und der Dampfkessel des Hochofenbetriebs verwendet. Da die Hochofengase infolge dieser beschränkten Verwendungsmöglichkeit stets im Überfluß vorhanden waren und der Verbrauch dieses Nebenprodukts in demselben Betrieb stattfand, indem es entstanden war, wurde von einer Verrechnung des Gasverbrauchs in der Buchhaltung abgesehen. Die Verhältnisse haben sich aber neuerdings durch die Fortschritte im Bau der mit Gichtgas betriebenen Gasmotoren geändert, die es ermöglichten, die Wärmeenergie, die im Hochofengas steckt, zur Erzeugung elektrischer Kraft zu verwenden. Mit anderen Worten, das Nebenprodukt der Hochöfen, das gereinigte Hochofengas, wird in einer der Hütte als Hilfsbetrieb angegliederten elektrischen Zentrale in elektrische Energie umgesetzt. Wie groß die auf diese Weise erzeugte Energie ist, erhellt daraus, daß aus einer Tonne Roheisen ca. 2300 Kubikmeter Gichtgas entstehen, aus denen im Gasmotor ca. 30 PS. pro 24 Stunden und Tonne Roheisen erzeugt werden können. Die reinen Hochofenwerke verkaufen diese überschüssige elektrische Energie an die Städte und an andere Fabriken, während die mit Stahl- und Walzwerk versehenen Eisenhütten den Stromüberschuß zum Antrieb ihrer umfangreichen maschinellen Anlagen selbst vollständig verbrauchen.

Das zu lösende buchhalterische Problem lautet: Wie ist das vom Hochofenbetrieb erzeugte und von der elektrischen Zentrale verbrauchte Hochofengas zu bewerten?

Eine Bewertung der vom Hochofenbetrieb selbst verbrauchten Gasmengen ist überflüssig; nötig ist nur die Bewertung des vom Hochofenbetrieb an den elektrischen Betrieb abgegebenen Gas-

quantums. Da das Hochofengas bis jetzt keinen Verkaufswert hat, ist sein Gebrauchswert zu bestimmen. Dieser Wert wird, da die Gasmotoren einen Ersatz für die Dampfmaschinen bilden und somit das Hochofengas die sonst für die Dampferzeugung benötigte Kohle vertritt, am besten durch eine Vergleichung der Heizwerte der Kohle und des Gases ermittelt. Unter der Annahme, daß

der Heizwert der Kohle 7500 Kalorien per kg,
„ „ des Gases 800 „ „ cbm

beträgt, würden 1000 cbm Hochofengas bei einem Kohlenpreis von M. 14.— die Tonne einen Wert von

$$\frac{0{,}014 \times 800 \times 1000}{7500} = \text{M. } 1{,}50$$

haben.

Zu diesem Preis wird der Hochofenbetrieb für die abgegebenen Gasmengen zu kreditieren und der elektrische Betrieb zu debitieren sein.[1])

An den Hochofenbetrieb schließt sich die Stahlfabrikation im Stahlwerksbetrieb an. (Vgl. über die Abgrenzung dieser beiden Betriebe S. 102.) Nach dem basischen Bessemerverfahren gelangt das flüssige Roheisen in einen Converter oder Bessemerbirne von zirka 10 Tonnen Inhalt, die mit Steinen aus gemahlenem Dolomit und Teer ausgekleidet ist. Zur Entkohlung des Roheisens wird durch den Boden des Converters Wind eingeblasen und dem Roheisen wird, außer eingeschmolzenem Ferromangan, Spiegeleisen und Ferrosilizium, noch Kalk zur Bindung der im Roheisen enthaltenen Phosphorsäure zugesetzt. Durch den Kalkzusatz entsteht eine basische Schlacke mit starkem Phosphorsäuregehalt, welche als Nebenprodukt von den Eisenhütten an die Thomasschlackenmühle verkauft wird, wo sie zu einem chemischen Dünger, dem Thomasschlackenmehl, verarbeitet wird. Dieses Nebenprodukt des Stahlwerks wird zum Verkaufspreis zu bewerten und dem Stahlwerksbetrieb gutzuschreiben sein.[2])

Ein zweites Nebenprodukt des Stahlwerks ist der Converterauswurf, der im Hochofen wieder umgeschmolzen wird und daher dem Stahlwerksbetrieb gutzuschreiben und dem Hochofenbetrieb zu belasten ist.[3])

Nach vollendetem Prozeß wird der Inhalt des Converters zunächst in eine Gießpfanne und von dieser in Formen, Koquillen genannt, gegossen. Dies sind eiserne, auf eisernen Platten stehende, unten

---

[1]) Vgl. Kap. XXIV Sammeljournal, Buchung 9.
[2]) „ „ „ „ 25.
[3]) „ „ „ „ 10.

und oben offene Gefäße von quadratischer, sich nach oben verjüngender Form. Nach der Trennung der Koquille von der inzwischen erstarrten Stahlmasse verbleibt ein Stahlblock im Gewicht von 2 bis 3 Tonnen, der dem Walzwerk zugeführt wird. (Vgl. über die Abgrenzung des Stahlwerk- vom Walzwerkbetrieb S. 102.)

Das Walzwerk besteht aus mehreren Walzenstraßen (diese Bezeichnung kommt von den Rollgängen her, welche die Stahlblöcke den Walzen zuführen und das erzeugte Walzgut zum Lager bringen), die verschiedenartige Erzeugnisse produzieren, wie Fasson-, Stabeisen, Halbzeug, Bleche, Träger, Schienen, Draht usw. Jede Gruppe von Walzenstraßen, die an der Erzeugung eines bestimmten Fertigfabrikats mitwirken, bildet einen Betrieb für sich. Da alle diese Betriebe dasselbe Zwischenprodukt, die Stahlblöcke, unabhängig voneinander bearbeiten, ist ihre Anordnung innerhalb des Walzwerks eine parallele.

Durch die Walzoperationen entstehen Stahlabfälle, Schrott genannt, als Nebenprodukt des Walzwerks. Diese Abfälle, die im Converter wieder eingeschmolzen werden, sind zum Preise ihres Materials, nämlich zum Selbstkostenpreis des Rohstahls zu bewerten.[1])

In unserem Beispiel wird das Walzwerk nur aus drei Betrieben bestehen: der Halbzeugfabrikation, worunter die Herstellung von Knüppeln, Brammen und Platinen zu verstehen ist, der Träger- und der Schienenfabrikation.

Die Eisenhütte umfaßt also fünf Hauptbetriebe:

1. Die Roheisenfabrikation.
2. Die Rohstahlfabrikation.
3. Die Halbzeugfabrikation.
4. Die Trägerfabrikation.
5. Die Schienenfabrikation.

Dazu kommen noch folgende Hilfsbetriebe:

1. Der elektrische Betrieb, welcher die ganze Fabrik mit Kraft und Licht versorgt.

2. Der Dampfbetrieb, der den Dampf für das Stahl- und das Walzwerk erzeugt. Der Hochofenbetrieb besitzt eigene Dampfkesselanlagen, die nicht als Hilfsbetrieb abgesondert, sondern mit zum Hauptbetrieb Roheisenfabrikation gehören.

3. Der Werkstättenbetrieb, der eine Schreinerei, eine Gießerei- und eine Maschinenwerkstatt zur Vornahme kleiner Arbeiten und Reparaturen umfaßt.

---

[1]) Vgl. Kap. XXIV Sammeljournal, Buchung 23.

4. **Der Bahnbetrieb**, der die Transporte innerhalb der Hütte besorgt.

5. **Der Adjustagebetrieb.** In diesem Hilfsbetrieb werden die Fertigfabrikate des Walzwerks noch geprüft, gerichtet und auf die richtigen Dimensionen geschnitten.

6. **Der Betrieb der Krane und Verlader** umfaßt den Transport und die Lagerung der Fertigfabrikate vom Walzwerk und der Adjustage bis zum Lager.

7. **Das Laboratorium** für die Vornahme von Analysen.

Für die Buchhaltung eines Fabrikbetriebes von dem Umfang dieser Eisenhütte ist das System der italienischen Buchhaltung, welche eine Arbeitsteilung und eine Konzentration der zahlreichen Buchungen nur in sehr beschränktem Maß zuläßt, und ebenso das System der amerikanischen Buchhaltung, die außerdem noch im Kontensystem allzu sehr beschränkt ist, nicht geeignet. Als Buchhaltungssystem kommt nur die deutsche Buchhaltung, die in ihren höheren Entwicklungsformen als französische Buchhaltung bezeichnet wird, in Frage. Die wesentlichen Merkmale dieser Buchhaltungsform wurden bereits in Kap. VII erwähnt.

Die Spezialjournale werden folgendermaßen eingeteilt:

1. Das Kassajournal.
2. Das Einkaufsjournal oder Eingangsfakturenbuch.
3. Das Verkaufsjournal oder Ausgangsfakturenbuch.
4. Das Betriebsjournal.
5. Das Memorial.

Für jeden einzelnen Geschäftsvorfall erfolgt eine Buchung in ein Spezialjournal; doch gibt es auch Geschäftsvorfälle, die eine gleichzeitige Eintragung in zwei Spezialjournale erfordern. Die Spezialjournale sind also Journale im richtigen Sinne des Wortes, die täglich nachgetragen werden. Eine Ausnahme macht jedoch das Betriebsjournal, welches periodisch — wöchentlich oder monatlich — nachgetragen wird, weil die Fabrikationsvorgänge zum Teil ebenfalls nur periodisch in ihren rechnungsmäßigen Ergebnissen erfaßt werden.

Im Prinzip können alle Spezialjournale wie das S. 47 dargestellte italienische Journal eingerichtet werden. Da aber jedes Spezialjournal mit Ausnahme des Memorials nur zur Aufnahme einer bestimmten Kategorie von Posten zu dienen hat, kann mit Vorteil von dem Schema des italienischen Journals abgewichen werden, indem jedes Spezialjournal eine besondere Form erhält, die sich für die betreffende Art der Buchungen besonders eignet. Somit wird jedes Spezialjournal eigens eingerichtet, und zwar nähert sich die Einrichtung entweder

der Kontoform oder der tabellarischen Form des Journals der amerikanischen Buchhaltung. Diese letztere Form ist für die Anlage der Spezialjournale besonders vorteilhaft wegen ihrer großen Übersichtlichkeit und wegen der Leichtigkeit, mit welcher gleichartige Posten am Ende des Monats in den einzelnen Spalten summiert und zu einer Sammelbuchung zusammengefaßt werden können, die in das Sammeljournal übertragen wird.

Durch die Verbindung der Vorteile der amerikanischen Buchhaltung mit den Vorteilen der französischen Buchhaltung entsteht diejenige Buchhaltungsform, die den Anforderungen eines industriellen Großbetriebs am besten zu entsprechen vermag.

Über die Art und Weise wie die Spezialjournale geführt werden und wie in diesen die Sammelbuchungen für das Sammeljournal entstehen, sei folgendes bemerkt.

1. Das Kassajournal.

Dieses Journal kann in zwei Formen geführt werden.

1. In Kontoform, und dann ist es dem S. 53 dargestellten Kassakonto im Hauptbuch der italienischen Buchhaltung ähnlich. Durch die Zusammenziehung der Einzelbuchungen dieses Kassajournals am Ende des Monats entstehen folgende, in das Sammeljournal einzutragende Sammelbuchungen. x

Mai	31	Kassa an folgende Konten	52000	—		
		an Bilanz			8000	—
		an Verkauf			8000	—
		an Debitoren			36000	—
		für die Bareinnahmen				
Mai	31	Folgende Konten				
		Verkaufsunkosten	6400	—		
		Debitoren	5000	—		
		Fabrikation	11800	—		
		Tratten	1000	—		
		Kreditoren	20000	—		
		Fabrikationsunkosten . . .	5900	—		
		an Kassa			50100	—
		für die Ausgaben				

Die Buchung Bilanz an Kassa für den Endbarbestand von 1900 erfolgt erst beim Bücherabschluß.

2. In der Form eines amerikanischen Journals mit Spalten für das bei jeder Kassabuchung vorkommende Gegenkonto (synchro-

Verkauf	Debitoren	Rimessen	Verschiedene Konten	Soll Einnahmen	Kassajournal		
			8000 —	8000 —	Mai	1	an Bilanz, Kassabestand . . . . . .
					„	4	per Verkaufsunkosten, Frachtauslagen . . .
6000 —				6000 —	„	6	an Verkauf, m. Fa. Nr. 2 . . . .
					„	6	per Verkaufsunkosten. Frachtauslagen . . .
					„	7	per Debitoren, Bankeinlage . . . . . .
					„	7	per Fabrikation, Lohnzahlung . . . . . .
					„	10	per Verkaufsunkosten, Verpackung . . . .
					„	12	per Fabrikationsunkosten, Reparaturen . . . . . .
					„	14	per Verkaufsunkosten, Frachtauslagen . . .
					„	15	per Tratten, Einlösung Nr. 5 . . . .
					„	16	per Fabrikation, Lohnzahlung . . . . . .
	12000 —			12000 —	„	18	an Debitoren, K. Schwarz Oppeln . . . . . .
	7000 —			7000 —	„	20	an Debitoren, R. Roth, Berlin . . . . . .
					„	21	per Kreditoren, Fischer & Co., Berlin . . . .
					„	22	per Fabrikation, Lohnzahlung . . . . .
2000 —				2000 —	„	24	an Verkauf, m. Fa. Nr. 4 . . . . . .
	2000 —			2000 —	„	28	an Debitoren, P. Braun, Breslau . . . . . .
	15000 —			15000 —	„	29	an Debitoren, Diskontobank . . . . . .
					„	30	per Kreditoren, O. Wagner . . . .
					„	30	per Fabrikation, Lohnzahlung . . . . .
					„	31	per Fabrikationsunkosten, Gehälter
					„	31	per Verkaufsunkosten, Gehälter . . . .
					„	31	per Bilanz, Kassabestand . . . . .
8000 —	36000 —		8000 —	52000 —			
			1900 —	1900 —	Juni	1	an Bilanz, Kassabestand

Haben Ausgaben		Debitoren		Kreditoren		Fabrikation		Fabrikations-Unkosten		Verkaufs-Unkosten		Tratten		Verschiedene Konten	
100	—									100	—				
50	—									50	—				
5000	—	5000	—												
3000	—					3000	—								
300	—									300	—				
400	—							400	—						
150	—									150	—				
1000	—											1000	—		
3100	—					3100	—								
12000	—			12000	—										
2800	—					2800	—								
8000	—			8000	—										
2900	—					2900	—								
5500	—							5500	—						
5800	—									5800	—				
1900	—													1900	—
52000	—	5000	—	20000	—	11800	—	5900	—	6400	—	1000	—	1900	—

nistische, tabellarische Form). Vgl. S. 142 das Kassakonto von S. 53 in dieser Form.

2. Das Einkaufsjournal.

In dieses Journal werden alle eingegangenen Rechnungen eingetragen. Für eine Eisenhütte empfiehlt sich das untenstehende Formular. Die für die einzelnen Einkäufe zu belastenden Konten haben Spalten an der linken Seite, die zu kreditierenden Konten an der rechten Seite des Buches. Diese Summe der Sollspalten muß sich mit der Summe der Habenspalten, sowie mit der Summe der Betragsspalte (im Text der Rechnungen) ausgleichen.

Die Sollspalte „Verschiedene Konten" kann z. B. für Anschaffun-

Soll **Einkaufs**

Rohstoffe							Materialien	Unkosten
Koks	Eisenerz	Manganerz	Ferromangan	Ferrosilizium	Spiegeleisen	Kalk		
							792 70	
		8487 20						
								12 65
508370 30	199064 50	62807 95	22396 80	2284 50	10134 70	29389 05	83221 —	5082 20
						4822 60	1870 50	3571 85
508370 30	199064 50	62807 95	22396 80	2284 50	10134 70	24566 45	81350 50	1510 35

gen zu Lasten des Anlagekontos und des Neubautenkontos benutzt werden.

Die Sollspalte Unkosten umfaßt die drei Konten: Verwaltungs-, Fabrikations- und Verkaufsunkosten.

Zu den Einkaufspreisen gehören, außer dem Betrag der Rechnungen, der dem Kreditorenkonto gutgeschrieben wird, auch die beim Bezug entstandenen Frachtkosten, die dem Frachtenkonto kreditiert werden.

Aus der Addition der Soll- und der Habenspalten am Ende des

Monats ergibt sich die Buchung für das Sammeljournal (vgl. Kap. XXIV, Sammeljournal Buchung 5).

Eine Ausnahme bilden die Einkäufe gegen bar, die zugleich als Kassaausgabe in das Kassajournal und als Einkauf in das Einkaufsjournal gebucht werden. Deshalb muß die Übertragung dieser Posten in das Sammeljournal nur aus einem der beiden Spezialjournale erfolgen, und zwar geschieht sie gewöhnlich aus dem Kassajournal. Die Summe der Habenspalte Kassa des Einkaufsjournals wird also nicht in das Sammeljournal übertragen. Desgleichen nicht die in den Sollspalten des Einkaufsjournals enthaltenen Gegenposten der Habenspalte Kassa, sie daher vor der Übertragung in das Sammeljournal

Journal **Haben**

Verschiedene Konten	Inhalt der Rechnungen						Kreditoren	Frachten	Kassa
	Datum	Nummer	Folio des Kontokorrentbuches	Lieferant	Gegenstand	Betrag			
	4	24		Nordstern	60 t Kohlen	792 70	750 —	42 70	
	5	25		Auer & Co.	130 t Manganerz	8487 20	8406 40	80 80	
	6	26		F. Prinz	Bureaumaterial.	12 65			12 65
	..	..		....	....	....			
						922751 —			10264 95
					Barkäufe....	10264 95			
					Sammeljournal	912486 05	895273 80	17212 25	

von den Additionssummen der einzelnen Spalten in Abzug zu bringen sind. Die abgezogenen Beträge

Soll	Kalk	4 822,60
„	Materialien ...	1 870,50
„	Unkosten	3 571,85
	Summe	10 264,95 Haben Kassa

sind bereits in Buchung 3 des Sammeljournals (siehe Kap. XXIV) enthalten.

3. Das Verkaufsjournal dient zur Eintragung der ausgestellten Rechnungen über die verkauften Fabrikate. Die Rechnungen werden entweder ausführlich oder nur der Hauptsache nach hintereinander in das Journal verbucht und die Beträge, wie im amerikanischen Journal, in besondere Spalten für die einzelnen Arten von verkauften Fabrikaten ausgeworfen. Sollten — was hier nicht der Fall ist — Fabrikate gegen Barzahlung verkauft worden sein, so wären diese Barverkäufe sowohl in das Kassa-, als auch in das Verkaufsjournal zu buchen und vor dem Übertrag der Buchungen in das Sammeljournal, wie beim Einkaufsjournal, von der Summe des Verkaufsjournals abzuziehen.

4. Das Betriebsjournal ist das wichtigste Buch der Fabrikationsbuchführung. Es ist zur Aufnahme aller Buchungen über die internen Fabrikationsvorgänge bestimmt. Diese Buchungen erfolgen gewöhnlich erst am Ende des Monats. Die Angaben hierzu erhält das Betriebsjournal aus einer großen Anzahl von Hilfsbüchern und Skontri, in denen alle Vorgänge, die auf die Fabrikation Bezug haben, fortdauernd vermerkt werden. Zu diesen Hilfsbüchern gehören insbesondere:

a) das Materiallagerbuch und die Lagerbücher der Rohstoffe, aus denen Eingang und Verbrauch entnommen werden;

b) das Lohnbuch und das Gehälterbuch;

c) das Kommissionsbuch des Werkstättenbetriebs und die sonstigen Hilfsbücher der Hilfsbetriebe, in welche die Leistungen dieser Betriebe verzeichnet werden;

d) die Skontri für die Eintragung der Erzeugung und des Verbrauchs bzw. Verkaufs an Fertig-, Halbfabrikaten und Nebenprodukten.

Die Einrichtung des Betriebsjournals ist die des italienischen Journals.

5. Das Memorial ist das Journal zur Aufnahme aller Buchungen, die nicht in die vorhin erwähnten Spezialjournale gehören. In das Memorial werden insbesondere die Buchungen über die kaufmännischen Geschäfte einer Fabrik, wie Kauf und Verkauf von Wechseln und Effekten, empfangene und geleistete Zahlungen, Zinsen, Vergütungen u. dgl., eingetragen. Die Einrichtung des Memorials ist die des italienischen Journals.

Die Buchhaltung der Eisenhütte wird folgende Bücher umfassen:

1. Das Bilanzbuch und die Inventurbücher.
2. Die fünf Spezialjournale.
3. Das Sammeljournal.
4. Das Hauptbuch.

Dazu kommen als Hilfsbücher, außer denen, die mit dem Betriebsjournal zusammenhängen, noch die Kontokorrentbücher und die Wechselbücher.

Da eine vollständige Wiedergabe sowohl der in die einzelnen Spezialjournale während eines Monats eingetragenen Posten, als auch der Hilfsbücher, aus denen die Angaben zu diesen Eintragungen entnommen werden, allzusehr in die Einzelheiten führen und den Umfang dieses Lehrbuches weit überschreiten würde, so beschränken wir uns auf die Darstellung der Bilanz, des Sammeljournals und des Hauptbuches.

Das Kontensystem ist nach der S. 121 geschilderten 10. Form, d. h. nach folgenden Grundsätzen angelegt:

1. Für jeden Haupt- und jeden Hilfsbetrieb ein Fabrikationskonto, das für alle Kosten des Betriebs inklusive Unkosten belastet wird. Die Kalkulation ist eine monatliche.

2. Für jedes Fertig-, Halbfabrikat und Nebenprodukt ein Fabrikatkonto.

3. Verrechnung der Roh- und Hilfsstoffe, sowie der Fabrikate zu Selbstkosten-, nicht zu festen Verrechnungspreisen.

4. Getrennte Kontierung der Fabrikations-, Verkaufs- und Verwaltungsunkosten.

5. Verteilung der Fabrikationsunkosten durch Lohnzuschläge und der Verkaufsunkosten nach Verkaufswerten.

6. Die Abschreibungen werden nicht in die Kalkulation einbezogen.

Eine Zusammenstellung der einzelnen, zur Anwendung gelangenden Konten bietet die Probebilanz (vgl. Kap. XXIV). Die Konten zerfallen in folgende Gruppen:

1. Anlagekonten (Nr. 1—13)[1].
2. Konten der Haupt- und der Hilfsbetriebe (56—67).
3. Konten der Roh- und Hilfsstoffe (33, 42—48).
4. Konten der Löhne und Gehälter (37, 38).
5. Konten der Unkosten (24, 25, 31, 34—36).
6. Konten der Fabrikate (49—53, 55).
7. Konten des Verkaufs (39—41, 54).
8. Konten des kaufmännischen Verkehrs (14—23, 26—30, 32).

---

[1]) Die Nummern beziehen auf die Reihenfolge der Konten in der Probebilanz S. 183.

XXIII. Lösung mit Selbstkostenpreisen. Der Monatsabschluß und die Monatskalkulationen.

Die Buchhaltung beginnt mit der Eröffnungsbilanz (vgl. S. 149). Über einzelne Bilanzposten ist zu bemerken:

1. Die bei den Fabrikaten angegebenen Tonnenpreise sind die Selbstkosten dieser Fabrikate im Juni. Da der Marktpreis dieser Fabrikate am Bilanztag höher war als deren Herstellungspreis, so mußte nach HGB. § 261 Ziffer 1 die Bewertung zum letzteren Preis stattfinden.[1])

2. Die Lohnreserve ist ein Passivum; es sind die den Arbeitern geschuldeten Löhne für die Zeit vom 25. bis 30. Juni, die erst am Schluß der ersten Lohnwoche des Juli zur Auszahlung kommen.

3. Der Habensaldo des Gewinn- und Verlustkontos von 50 762,90 ist der Gewinnvortrag aus dem Vorjahr.

Die Eröffnungsbilanz wird in das Sammeljournal[2]) unter dem 1. Juli eingetragen (Buchung 1). Da diese Buchung lediglich eine Abschrift der Eröffnungsbilanz darstellt, wird sie im Sammeljournal gekürzt, hingegen werden die Bilanzposten einzeln in die Konten des Hauptbuches übertragen.

Buchung 2. — Da die am 30. Juni geschuldeten Löhne zusammen mit den Löhnen der ersten Juliwoche, die noch auf Lohnkonto zu buchen sind, ausbezahlt werden, so werden sie auf das Lohnkonto übertragen.

Die folgenden Buchungen in das Sammeljournal geschehen alle erst nach Ablauf des Monats.

Buchungen 3 und 4 betreffen den Übertrag des Inhalts des Kassajournals in das Sammeljournal (vgl. Seite 141).

Arbeiterversicherungen Soll 11 886,40 sind die Barzahlungen der Fabrik für die Beiträge der Arbeiter und ihre eigenen Beiträge an die Versicherungskassen.

Wohlfahrtsreserve Soll 1292.— sind ausgezahlte Unterstützungen an die Beamten und Arbeiter aus dem Wohlfahrtsfonds.

Buchung 5 wird dem Einkaufsjournal (vgl. Seite 144) und die Buchungen 6 bis 29 dem Betriebsjournal entnommen.

Buchungen 6 und 7 betreffen den Monatsverbrauch des Hochofen- und des Stahlwerksbetriebs an den verschiedenen Rohstoffen. Die Angaben hierzu stammen aus den Lagerbüchern. Die Preise,

---

[1]) Vgl. S. 9.
[2]) Vgl. S. 163ff.

Bilanz der Eisenhütte per 30. Juni 1908

Soll				Haben		
Grundstücke	625 430	—		Aktienkapital	7 000 000	—
Betriebsgebäude	98 070	—		5 % Obligationen	2 620 000	—
Hochofenanlage	2 164 000	—		Kreditoren	1 292 888	50
Stahlwerksanlage	573 600	—		Lohnreserve	30 974	35
Walzwerksanlage	3 235 880	—		Nicht erhobene Dividenden	4 280	—
Lagereinrichtung	112 000	—		Reservefonds	668 599	80
Elektrische Zentrale	746 310	—		Wohlfahrtsreserve für Beamte und Arbeiter	180 836	—
Dampfanlage	135 120	—		Gewinn- u. Verlustkonto Gewinnvortrag	50 762	90
Werkstättenanlage	86 000	—				
Eisenbahnanlage	52 500	—				
Lokomotiven und Eisenbahnmaterial	194 730	—				
Maschinen und Utensilien	446 218	—				
Neubauten	163 085	—				
Rohstoff Koks	132 890	65				
„ Eisenerz	26 324	05				
„ Manganerz	19 370	90				
„ Ferromangan	5 871	80				
„ Ferrosilizium	1 370	10				
„ Spiegeleisen	2 658	60				
„ Kalk	7 589	10				
Materialien	222 576	70				
Fabrikat Roheisen . . . 180 t zu 51,98	96 163	—				
„ Rohstahl . . . 165 t „ 62,12	10 249	80				
„ Halbzeug . . . 1840 t „ 74,87	137 760	80				
„ Träger . . . . 80 t „ 85,02	6 801	60				
„ Schienen . . . 210 t „ 90,56	19 017	60				
Effekten und Beteiligungen	499 364	90				
Wechsel	8 678	20				
Banken	594 370	85				
Debitoren	1 369 941	20				
Kassa	54 398	70				
	11 848 341	55			11 848 341	55

zu welchen die verbrauchten Rohstoffe angesetzt werden, sind die Selbstkostenpreise — keine Normalpreise. Dasselbe gilt für den Verbrauch an Materialien.

Buchung 8 betrifft den Monatsverbrauch des ganzen Werkes an Materialien gemäß Angaben des Materialienlagerbuches. Für diesen Verbrauch werden die einzelnen Haupt- und Hilfsbetriebe, sowie das Neubautenkonto belastet. Die übrigen verbrauchten Materialien gelangen auf die Unkostenkonten. Die an die Beamten und Arbeiter abgegebenen Materialien werden als Gehalt- resp. Lohnabzüge dem Gehälter- und dem Lohnkonto belastet.

Buchungen 9 und 10 betreffen die Bewertung der zwei Nebenprodukte Hochofengas und Couvertauswurf (vgl. Seite 138).

Buchung 11 und 12 betreffen die Verteilung der effektiven Löhne und der Gehälter. Hierzu dient das S. 94 dargestellte Lohnbuch.

Buchung 13. Die Verteilung der Fabrikationsunkosten geschieht durch prozentuelle Zuschläge auf die effektiven Löhne eines jeden Betriebs (Buchung 11). Die Höhe der Zuschläge ist verschieden.

Die sieben Hilfsbetriebe haben sowohl den Hauptbetrieben als auch sich selbst gegenseitig Leistungen gemacht. Es sind daher die Kosten der Hilfsbetriebe nach Maßgabe der Inanspruchnahme ihrer Dienste durch die Schwesterbetriebe unter diese zu verteilen. Die Verteilung findet durch die Buchungen 14 bis 20 statt.

Die genaue Höhe der Kosten der einzelnen Hilfsbetriebe ist aber nicht bekannt — zurzeit sind die Konten der Hilfsbetriebe nur für ihre respektiven Anteile an den Materialien, Löhnen, Gehältern und Fabrikationsunkosten belastet — und kann auch, weil noch gegenseitige Leistungen zu verrechnen sind, nicht ermittelt werden. Da der wirkliche Preis der Leistungen einiger Hilfsbetriebe somit nicht bestimmt werden kann, werden dafür durch die Erfahrung gewonnene Preise für die Verteilung benutzt. Infolgedessen werden die verteilten Kosten (Habenposten) sich nicht mit den tatsächlichen Kosten (Sollposten) decken, und die Konten dieser Hilfsbetriebe werden mit einem entsprechenden Saldo abschließen.

Buchung 14. — Die Verteilung der Kosten des elektrischen Betriebs geschieht nach dem Stromverbrauch und einem angenommenen Preis für die Kilowattstunde.

Buchung 15. — Für jeden Auftrag, der den Werkstätten von den Schwesterbetrieben erteilt wird, wird ein Kommissionszettel ausgestellt. Die Kommissionszettel bilden die Grundlage für die Verteilung der Kosten des Werkstättenbetriebs, indem die Werkstatt die verbrauchten Löhne, Rohstoffe und Materialien darauf verzeichnet, sofern der Verbrauch an letzteren erheblich ist und nicht aus ge-

ringen Mengen Materialien allgemeiner Art, wie Öl, Farben u. dgl., besteht. Die hauptsächlichsten Kosten der Werkstätten sind die Löhne, während die übrigen Kosten weniger in Betracht kommen; deshalb verzichtet man vielfach darauf, andere Kosten als die verbrauchten Arbeitslöhne auf die Kommissionszettel zu vermerken. In diesem Falle werden die übrigen Kosten der Werkstätten durch einen prozentuellen Zuschlag auf die Arbeitslöhne in die Kalkulation der Selbstkosten der von den Werkstätten ausgeführten Arbeiten einbezogen.

Buchung 16. — Die Verteilung der Kosten des Bahnbetriebs, die sowohl durch den Transport der angekommenen Güter und der versandten Fabrikate von bzw. bis zum nächsten Güterbahnhof, als auch durch die Transporte von einem Betrieb zum andern verursacht werden, kann auf drei Arten geschehen:

1. Im Verhältnis zum Gewicht der transportierten Güter.

2. Im Verhältnis zur Zeitdauer der Inanspruchnahme des Bahnbetriebs. Zu diesem Zweck wird die Geleiseanlage der Fabrik in Zonen eingeteilt, welche den einzelnen Betrieben entsprechen, und die Lokomotivführer haben genau zu verzeichnen, wie lange sie in jeder Zone tätig waren.

3. Im Verhältnis zur Belastung der einzelnen Betriebe durch das Frachtenkonto. Man setzt dabei voraus, daß derjenige Betrieb, der viele Frachtkosten verursacht, auch die eigenen Transportmittel des Unternehmens in entsprechendem Maße in Anspruch nimmt.

In allen drei Fällen muß, wie beim elektrischen und beim Bahnbetrieb, die Verteilungsquote geschätzt werden.

Buchungen 17 bis 20. — Die verbleibenden Hilfsbetriebe, nämlich Dampfbetrieb, Adjustage, Krane und Verlader und Laboratorium, deren Kosten noch zu verteilen sind, stehen ausschließlich im Dienste der Hauptbetriebe; somit werden ihre Kosten ausschließlich unter diese verteilt. Da diese 4 Hilfsbetriebe keine gegenseitigen Leistungen mehr unter sich zu verrechnen haben, so kann durch die Addition der Sollposten der Konten dieser Hilfsbetriebe die genaue Höhe ihrer Kosten ermittelt werden, und es kann hier infolgedessen im Gegensatz zu den Buchungen 14 bis 16 eine genaue Kostenverteilung stattfinden, durch welche die Konten dieser Hilfsbetriebe glatt zum Ausgleich gebracht werden.

Buchung 17. — Die Kosten des Dampfbetriebs betragen laut Konto 42013,60. Sie werden nach verbrauchten Stundenatmosphären verteilt.

Buchung 18. — Verteilung der Kosten der Adjustage im Betrag von 2243,05 nach dem Gewicht der adjustierten Fertigfabrikate.

Buchung 19. — Die Verteilung der Kosten des Betriebs der Krane und Verlader im Betrage von 6473,67 findet unter die drei Hauptbetriebe des Walzwerks nach Maßgabe des Gewichts der Monatsproduktion statt, d. h. der Verhältniszahlen 3540 t Träger, 2870 t Schienen und 4860 t Halbzeug[1]).

Buchung 20. — Verteilung der Kosten des Laboratoriums in Höhe von 3968,80 nach der Anzahl der Analysen und nach einem Preistarif.

Für die folgenden Buchungen dienen die Angaben der Betriebsbücher über die Menge der erzeugten, der verbrauchten und der verkauften Fertig-, Halbfabrikate und Nebenprodukte. Angaben in Tonnen.

Roheisen

Bestand am 1. Juli	1850	Verbrauch	18230
Produktion	18012		

Rohstahl

Bestand am 1. Juli	155	Verbrauch zu Halbzeug .	5260
Produktion	16520	„ „ Trägern . .	3790
		„ „ Schienen . .	3110

Schrott

Bestand am 1. Juli . . .	—	Verbrauch	402
Produktion aus Halbzeug .	140		
„ „ Trägern . .	133		
„ „ Schienen .	129		

Thomasschlacke

Produktion	3830	Verkauf	3830

Halbzeug

Bestand am 1. Juli	1840	Verkauf	4760
Produktion	4860		

[1]) $\frac{6473,67 \times 3540}{11270} = 2033,43.$

Träger

Bestand am 1. Juli	80	Verkauf	3490
Produktion	3540		

Schienen

Bestand am 1. Juli	210	Verkauf	3016
Produktion	2870		

Buchung 21. — Nachdem durch die vorhergehenden Buchungen das Roheisenfabrikationskonto für alle Kosten des Hochofenbetriebs im Monat Juli (Rohstoffe, Materialien, Löhne, Gehälter, Unkosten, Kosten der Hilfsbetriebe, verbrauchte Nebenprodukte) belastet und für den Wert des erzeugten Nebenprodukts Hochofengas kreditiert worden ist, gibt der Sollsaldo dieses Kontos im Betrag von 915 947,80 die gesamten Produktionskosten der laut Skontri erzeugten 18 012 t Roheisen an. Die Selbstkosten einer Tonne Roheisen im Juli betragen somit $\frac{915947.80}{18012} = 50,852$. Durch Buchung 21 wird das Roheisenfabrikationskonto saldiert.

Buchung 22. — Der Roheisenverbrauch des Stahlwerks betrug 18 230 t aus der Produktion von Juni und Juli, die zum mittleren Selbstkostenwert zu verrechnen sind.[1])

Bestand am 1. Juli	1850 t	zu 51,98	= 96163.—
Juli-Produktion	18012 t	zu 50,852	= 915946,22
	19862 t		1012109,22 : 19862 = 50,957.

Buchung 23 betrifft die Entstehung des Abfalls Schrott. Die entstandenen Schrottmengen werden zum Selbstkostenpreis des Rohstahls bewertet, und, da diese Selbstkosten für Juli noch nicht bekannt sind, zu den Selbstkosten des Rohstahls im Juni, nämlich 62,12 die Tonne.

Buchung 24. — Der entstandene Schrott wird sämtlich im Stahlwerk wieder umgeschmolzen.

Buchung 25. — Die entstandene Thomasschlacke wird dem Stahlwerk zum durchschnittlichen Verkaufspreis gutgeschrieben. Der nach dieser Gutschrift auf dem Rohstahlfabrikationskonto verbleibende Solldaldo ist der Herstellungspreis von 16 520 t Rohstahl. Selbstkosten daher $\frac{1063162,20}{16520} = 64,356$ die Tonne.

[1]) Vgl. S. 126.

Da die Thomasschlacke zum Verkaufspreis bewertet und unverzüglich zum Versand gebracht wird, so daß Schlackenbestände nicht entstehen, ist die Führung eines Fabrikatkontos für dieses Nebenprodukt nicht nötig. Die entstandenen Schlackenmengen werden vielmehr direkt dem Verkaufskonto Thomasschlacke belastet.

Buchung 26 betrifft den Verbrauch der drei Betriebe des Walzwerks an Rohstahl. Da sowohl Stahl aus der Juni-, als auch aus der Juliproduktion verbraucht wurde, ist, wie auf S. 126 gezeigt wurde, der mittlere Selbstkostenpreis auszurechnen.

Buchungen 27 bis 29 betreffen die Monatsproduktion der drei Walzwerke. Aus der Division des Sollsaldos dieser drei Fabrikationskonten durch die Produktionsmengen ergeben sich die Selbstkosten einer Tonne, z. B. $\frac{362034,44}{4860} = 74,49$ für das Halbzeug.

Buchungen 30 bis 36 sind dem Memorial entnommen.

Buchung 30. — Verkauf von Effekten, die auf dem Konto mit 82 470,05 standen, für 97 163,25.

Buchung 37 ist dem Verkaufsjournal entnommen. Sie betrifft die unseren Kunden ausgestellten Rechnungen über verkaufte Fertigfabrikate und Nebenprodukte. Ebenso Buchung 38. Beim Versand unserer Fabrikate entstanden 29 832,05 Frachtkosten, von denen ein Teil von uns und der Rest von den Kunden zu tragen ist.

Buchungen 39 bis 42 sind dem Betriebsjournal entnommen. Sie betreffen den Übergang der verkauften Fabrikate von den Fabrikat- zu den Verkaufskonten. Dieser Übergang soll zum Selbstkostenpreis stattfinden, und da sowohl Fabrikate aus der Juni-, als auch aus der Juliproduktion verkauft werden, sind jeweils die Durchschnittsselbstkosten zu berechnen. Diese betragen

für Halbzeug

1840 t	zu 74,87 =	137760,80		
4860 t	zu 74,49 =	362034,44		
6700 t		499795,24	: 6700 =	74,60

für Träger

80 t	zu 85,02 =	6801,60		
3540 t	zu 81,10 =	287104,16		
3620 t		293905,76	: 3620 =	81,19

für Schienen

210 t	zu 90,56 =	19017,60		
2870 t	zu 87,17 =	250185,54		
3080 t		269203,14	: 3080 =	87,40

Buchung 42 betrifft verschiedene Lohnabzüge.

Hiermit ist der in das Sammeljournal zu übertragende Inhalt der fünf Spezialjournale erschöpft. Die nachfolgenden, den Monatsabschluß betreffenden Buchungen, die die Ermittelung des Gewinnes oder Verlustes des Monats bezwecken, werden unmittelbar in das Sammeljournal gebucht.

Buchung 43. — Die Steuern wurden für das Geschäftsjahr auf 60000 geschätzt, so daß in jedem Monat 5000 zu verrechnen sind, die jeweils zwischen Fabrikation und Verkauf halbiert werden. Die Buchung betrifft also keine wirklich bezahlten, sondern verrechnete Steuern. Die Zahlung wird erst später im Laufe des Jahres für einen längeren Zeitraum stattfinden. Der dem Steuernkonto kreditierte Posten von 5000 stellt eine Reserve für eine spätere Ausgabe dar, von der ein Teil bereits auf diesen Monat entfällt und infolgedessen in die Kalkulation einzubeziehen ist.

Die Buchungen 44 bis 46 bezwecken den Übertrag der Saldi der Unterkonten von Fabrikationsunkosten- und Verkaufsunkostenkonto auf die beiden Hauptunkostenkonten. In Buchung 44 werden die Verwaltungsunkosten zwischen der Fabrikation und dem Verkauf halbiert.

Buchung 45. — Die Patentgebühren werden auf Fabrikationsunkosten übertragen.

Für die Beiträge der Fabrik zur Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherung wird das Arbeiterversicherungenkonto kreditiert und das Fabrikationsunkostenkonto debitiert.

In Buchung 46 wird der Sollsaldo des Kontos für Zinsen, Provisionen und Rabatt auf Verkaufsunkostenkonto übertragen.

Buchung 47. — Die Verkaufsunkosten betrugen (Sollsaldo des Kontos) insgesamt 42808,75. Dieser Betrag wird unter die drei Verkaufskonten für Fertigfabrikate nach Maßgabe der Verkaufssummen von 406398,15, 326693,70 und 294519,05 (Buchung 37) verteilt.

Buchung 48. — Da diese drei Verkaufskonten nunmehr für die Selbstkosten der verkauften Fabrikate, sowie für die Verkaufsunkosten debitiert und für den Verkaufserlös kreditiert worden sind, ist der Habensaldo dieser Konten der Bruttogewinn, der auf das Betriebsergebnissekonto übertragen wird.

Buchung 49. — Das Verkaufskonto Thomasschlacke wurde für die Gesamtproduktion zum durchschnittlichen Verkaufspreis von 19.— die Tonne debitiert. Der wirkliche Verkaufserlös war aber geringer. Der Sollsaldo von 3975,83 stellt daher eine Kalkulationsdifferenz dar, die als rechnungsmäßiger Verlust auf Betriebsergebnisse-Konto übertragen wird.

Buchung 50 und 51. — Die Konten der Hilfsbetriebe, elektr. Betrieb, Bahnbetrieb und Dampfbetrieb, weisen noch Soll- bzw. Habensaldi auf. Diese Saldi sind Kalkulationsdifferenzen, die dadurch entstanden sind, daß die verteilten Kosten dieser Betriebe größer oder kleiner waren als die tatsächlichen Kosten. Diese Kalkulationsdifferenzen gehören auf Betriebsergebnissekonto. Nach dieser Buchung gleichen sich alle Konten der Hilfsbetriebe aus.

Durch Lohnzuschläge wurden Fabrikationsunkosten im Betrag von 38813,79 gedeckt[1]) und als verrechnete Unkosten dem Fabrikationsunkostenkonto gutgeschrieben. Die tatsächlichen Unkosten betrugen aber nur 35245,69. Der Kalkulationsfehler gehört auf Betriebsergebnissekonto. Durch die Buchung wird das Fabrikationsunkosten-Konto ausgeglichen.

Buchung 52. — Das Konto Betriebsergebnisse ist ein Unterkonto des Gewinn- und Verlustkontos. Es wurde für den beim Absatz der Fabrikate erzielten Bruttogewinn kreditiert und nahm auch die verschiedenen Kalkulationsdifferenzen auf. Der jetzige Habensaldo von 82347,03 ist das Gewinnergebnis des Betriebs für den Monat Juli, das auf Gewinn- und Verlustkonto übertragen wird.

Aus dem Gewinn- und Verlustkonto ist nunmehr ersichtlich, daß der Betriebsgewinn des Juli 82347,03 und der Gewinn an den verkauften Effekten 14693,20, somit der Gesamtgewinn 97040,23 beträgt.

Doch ist zu bemerken, daß der tatsächliche Gewinn etwas kleiner ist, weil die Abschreibungen und die Obligationszinsen in den Monatsabschluß nicht einbezogen wurden.

In der Annahme, daß die jährlichen ordentlichen Abschreibungen

an den	Betriebsgebäuden	10%	vom Buchwert =	9807	—
an der	Hochofenanlage	8%		173120	—
„ „	Stahlwerksanlage	8%		45888	—
„ „	Walzwerksanlage	8%		258870	40
„ „	Lagereinrichtung	8%		8960	—
„ „	Elektr. Zenlrale	8%		59704	80
„ „	Dampfanlage	15%		20268	—
„ „	Werkstättenanlage	15%		12900	—
„ „	Eisenbahnanlage	15%		7875	—
an den	Lokomotiven	10%		19475	—
„ „	Maschinen u. Utensilien	10%		44621	80
			zusammen	661488	—

betragen, so entfallen auf jeden Monat 55124.— als Abschreibungslasten.

---

[1]) Vgl. Buchung 13.

Da ferner die Obligationsschuld von 2620000 zu 5%, also mit 131000 jährlich zu verzinsen ist, so entfallen noch auf jeden Monat 10916,17 Zinslasten.

Durch diese beiden Posten vermindert sich der Betriebsgewinn auf 16306,86 und der Nettogewinn auf 31000,06.

Die Probebilanz (S. 183) zeigt die Übereinstimmung des Sammeljournals mit dem Hauptbuch.

Da im Kontensystem dieser Buchhaltung keine gemischten Bestandkonten vorkommen, gewährt die aus der Probebilanz abgeleitete Saldobilanz ohne vorherige Inventuraufnahme eine Monatsbilanz.

Die Sollsaldi sind die Aktiven. Es ist hervorzuheben, daß bei den Fabrikaten die Sollsaldi mit den zu Durchschnittsselbstkosten bewerteten, in den Skontri nachgewiesenen Beständen bis auf geringe Rechnungsfehler übereinstimmen, die auf die Ab- und Aufrundung der Tonnenpreise zurückzuführen sind.

Roheisen:	1632 t zu	50,957 =	83161,83
Rohstahl:	4525 t zu	64,334 =	291111,35
Halbzeug:	1940 t zu	74,60 =	144724,—
Träger:	130 t zu	81,19 =	10554,70
Schienen:	64 t zu	87,40 =	5593,60

Die Habensaldi der Saldobilanz sind teils Passiven (Nr. 17, 19, 23, 29, 37, 38), teils Konten des Reinvermögens (Nr. 16, 20, 24, 26, 28).

Die Habensaldi von Löhne und Gehälter sind noch auszuzahlende Beträge, also Passiven. Desgleichen bedeutet der Habensaldo von Frachten eine Schuld an die Eisenbahnen.

Steuern Haben 5000 ist eine Reserve.

Die hier dargestellte Buchhaltungsform bietet, außer dem Vorteil einer monatlichen Gewinn- und Verlustrechnung und einer Monatsbilanz ohne vorherige Inventuraufnahme, noch den Vorteil genauer Selbstkostenberechnungen für die einzelnen Halb- und Fertigfabrikate. Diese großen Vorzüge sind auf die rationelle Gliederung des Kontensystems und auf die grundsätzliche Beseitigung aller gemischten Bestandkonten zurückzuführen.

Die Grundlagen für die nachfolgenden Kalkulationen bieten die Fabrikationskonten des Hauptbuches, deren Angaben durch die Skontri und einige statistische Aufzeichnungen ergänzt werden.

Kalkulation für Roheisen im Juli

	Menge in t	Preis		Gesamtkosten für 18012 t		Kosten einer Tonne Roheisen			
1. Rohstoffe									
Koks	24800	22	50	558000	—	30	98		
Eisenerz	51647	3	90	201423	30	11	18		
Manganerz	856	65	10	55725	60	3	09		
Konverterauswurf	475	5	80	2755	—	0	15	45	40
2. Materialien				19163	88	1	06	1	06
3. Löhne									
Löhne				37268	40	2	07		
Gehälter				3664	50	0	21	2	28
4. Unkosten									
Elektrische Kraft				19733	95	1	10		
Werkstätten				2696	05	0	15		
Bahnbetrieb				10996	75	0	61		
Analysen				552	60	0	03		
Unkosten: 30 % der Löhne				11180	52	0	62	2	51
				923160	55			51	25
Ab:									
Gasabgabe: 4808500 cbm		1	50	7212	75			0	40
				915947	*80*			*50*	*85*

Statistisches zur Roheisenfabrikation

Monatsproduktion . . . . 18012 t

Tagesproduktion (24 Stunden) . . . . 581032 kg

Roheisenverbrauch . . . . 18230 t

Erzrendite: Aus 52978 t Eisen-, Manganerz und Auswurf wurden 18012 t Roheisen hergestellt, also betrug das Ausbringen 34 %.

Koksrendite: Aus 24800 t Koks wurden 18012 t Roheisen erzeugt, also 73 %.

Zahl der Arbeiter . . . .

Zahl der Schichten . . . .

Schichtenverdienst eines Arbeiters . . . .

Kalkulation für Rohstahl im Juli

	Menge in t	Preis		Gesamtkosten für 16520 t		Kosten einer Tonne Rohstahl			
1. Rohstoffe									
Roheisen	18230	50	96	928946	11	56	23		
Kalk	2690	12	80	34432	—	2	08		
Ferromangan	118	216	55	25552	90	1	55		
Ferrosilicium	26	119	10	3096	60	0	19		
Spiegeleisen	90	108	72	9784	80	0	60		
Schrott	402	62	12	24972	24	1	51	62	16
2. Materialien				31684	23	1	92		
Koks	150	22	50	3375	—	0	20	2	12
3. Löhne				18219	40	1	10		
Gehälter				2134	60	0	13	1	23
4. Unkosten									
Elektrische Kraft				2294	45	0	14		
Werkstätten				17605	55	1	06		
Bahnbetrieb				6819	70	0	41		
Dampfbetrieb				21068	75	1	28		
Laboratorium				3235	05	0	20		
30 % Unkosten				5465	82	0	33	3	42
				1138687	20			68	93
Ab:									
Thomasschlacke	3830	19	—	72770	—	4	41		
Konverterauswurf	475	5	80	2755	—	0	17	4	58
				1063162	*20*			*64*	*35*

Statistisches zur Rohstahlfabrikation

Monatsproduktion		16520 t
Tagesproduktion		532,9 t
Roheisenverbrauch		12160 t
Rendite des Roheisens[1]	100 %	90,6 %
mithin Abbrand		9,4 %
Verhältnis der Thomasschlackenproduktion (3830 t) zum Kalkeinsatz (2690 t)		142 %
Zahl der Arbeiter		....
Zahl der Arbeitsschichten		....
Durchschnittlicher Schichtenlohn		....

[1] $\frac{16520 \times 100}{18230} = 90{,}6\,\%$.

Kalkulation für Halbzeug im Juli

	Menge in t	Preis		Gesamtkosten für 4860 t		Kosten einer Tonne Halbzeug			
1. Rohstahl	5260	64	334	338396	84	69	63	69	63
2. Materialien				7230	95	1	49	1	49
3. Löhne				7066	18	1	45		
Gehälter				1146	65	0	24	1	69
4. Unkosten									
Elektrische Kraft				3686	80	0	76		
Werkstätten				2206	70	0	45		
Bahnbetrieb				971	20	0	20		
Dampfbetrieb				5114	40	1	05		
Krane und Verlader . . .				2791	67	0	57		
30 % Unkosten				2119	85	0	44	3	47
Ab:				370731	24			76	28
Schrott	140	62	12	8696	80			1	79
				362034	*44*			*74*	*49*

Statistisches zur Halbzeugfabrikation

Einsatz: Rohstahlblöcke		5260 t
Erzeugung: Halbzeug	4860 t = 92,4 %	
„ Schrott	140 t = 2,6 %	
Abbrand	260 t = 5 %	
	5260 t	
Tagesproduktion		156,7 t
Zahl der Arbeiter		....
Zahl der Arbeitsschichten		....
Durchschnittlicher Schichtenlohn		....

Kalkulation für Träger im Juli

	Menge in t	Preis		Gesamtkosten für 3540 t		Kosten einer Tonne Träger			
1. Rohstahl	3790	64	334	243825	86	68	88	68	88
2. Materialien				8310	26	2	34	2	34
3. Löhne				16317	32	4	61		
Gehälter				1757	80	0	50	5	11
4. Unkosten									
Elektrische Kraft				4530	—	1	28		
Werkstätten				3258	60	0	92		
Bahnbetrieb				1532	95	0	43		
Dampfbetrieb				7665	85	2	17		
Adjustage				1238	75	0	35		
Krane und Verlader . . .				2033	43	0	57		
30% Unkosten				4895	30	1	38	7	10
				295366	12			83	43
Ab: Schrott	133	62	12	8261	96			2	33
				287104	*16*			*81*	*10*

Statistisches zur Trägerfabrikation

Einsatz: Rohstahlblöcke . . . . 3790 t

Erzeugung: Träger . . . . 3540 t = 93,40 %

Schrott . . . . . . 133 t = 3,51 %

Abbrand . . . . 117 t = 3,09 %

3790 t

Tagesproduktion . . . . 114,2 t

Zahl der Arbeiter . . . .

Zahl der Arbeitsschichten . . . .

Durchschnittlicher Schichtenlohn . . . .

Kalkulation für Schienen im Juli

	Menge in t	Preis		Gesamtkosten für 2870 t		Kosten einer Tonne Schienen			
1. Rohstahl	3110	64	334	200078	74	69	71	69	71
2. Materialien				7412	75	2	58	2	58
3. Löhne				19728	65	6	87		
Gehälter				1271	15	0	44	7	31
4. Unkosten									
Elektrische Kraft				6346	55	2	21		
Werkstätten				4308	05	1	50		
Bahnbetrieb				2317	06	0	81		
Dampfbetrieb				8164	60	2	85		
Adjustage				1004	30	0	35		
Krane und Verlader				1648	57	0	58		
30% Unkosten				5918	60	2	06	10	36
				258199	02			89	96
Ab:									
Schrott	129	62	12	8013	48			2	79
				250185	*54*			*87*	*17*

Statistisches zur Schienenfabrikation

Einsatz: Rohstahlblöcke		3110 t
Erzeugung: Schienen	2870 t = 92,3 %	
Schrott	129 t = 4,1 %	
Abbrand	111 t = 3,6 %	
	3110 t	
Tagesproduktion		92,6 t
Zahl der Arbeiter		....
Zahl der Arbeitsschichten		....
Durchschnittlicher Schichtenlohn		....

XXIV. Das Sammeljournal und das Hauptbuch.

Sammeljournal

Nr.	Monat	Tag	Text	Soll		Haben	
1	Juli	1	Diverse Konten an diverse Konten . lt. Eröffnungsbilanz vom 30. Juni.	11 848 341	55	11 848 341	55
2	„	1	Lohnreserve	30 974	35		
			an Lohnkonto			30 974	35
			Übertrag der noch zu zahlenden Löhne auf Lohnkonto.				
3	„	31	Folgende Konten:				
			Materialien	1 870	50		
			Rohstoff Kalk	4 822	60		
			Verwaltungsunkosten	241	05		
			Fabrikationsunkosten	466	05		
			Verkaufsunkosten	2 864	75		
			Kreditoren	6 493	70		
			Lohnkonto	196 631	88		
			Gehälter	53 161	90		
			Arbeiterversicherungen	11 886	40		
			Wohlfahrtsreserve	1 292	—		
			an Kassa			279 730	83
			Barausgaben lt. Kassajournal.				
4	„	31	Kassa	247 873	90		
			an folgende Konten:				
			an Debitoren			11 473	90
			an Banken			236 400	—
			Bareinnahmen lt. Kassajournal.				
5	„	31	Folgende Konten:				
			Rohstoff Koks	508 370	30		
			„ Eisenerz	199 064	50		
			„ Manganerz	62 807	95		
			„ Ferromangan	22 396	80		
			„ Ferrosilizium	2 284	50		
			„ Spiegeleisen	10 134	70		
			„ Kalk	24 566	45		
			Materialien	81 350	50		
			Fabrikationsunkosten	124	90		
			Verkaufsunkosten	672	10		
			Verwaltungsunkosten	713	35		
			an folgende Konten:				
			an Kreditoren			895 273	80
			an Frachten			17 212	25
			Eingegangene Rechnungen und Frachtkosten auf den Anschaffungen lt. Einkaufsjournal.				
6	„	31	Roheisenfabrikation	815 148	90		
			an folgende Konten:				
			an Rohstoff Koks			558 000	—
			Monatsverbrauch 24 800 t zu 22,50.				
			Übertrag	14 134 555	58	13 877 406	68

Nr.	Monat	Tag	Text	Soll		Haben	
			Übertrag	14 134 555	58	13 877 406	68
			an Rohstoff Eisenerz			201 423	30
			Monatsverbrauch 51 647 t zu 3,90				
			an Rohstoff Manganerz . . .			55 725	60
			Monatsverbrauch 856 t zu 65,10				
			lt. Betriebsjournal.				
7	Juli	31	Rohstahlfabrikation	76 241	30		
			an folgende Konten:				
			an Rohstoff Kalk			34 432	—
			Verbrauch 2690 t zu 12,80				
			an Rohstoff Ferromangan . .			25 552	90
			Verbrauch 118 t zu 216,55				
			an Rohstoff Ferrosilizium . .			3 096	60
			Verbrauch 26 t zu 119,10				
			an Rohstoff Spiegeleisen . .			9 784	80
			Verbrauch 90 t zu 108,72				
			an Rohstoff Koks			3 375	—
			Verbrauch 150 t zu 22,50				
			lt. Betriebsjournal.				
8	„	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	19 163	88		
			Rohstahlfabrikation	31 684	23		
			Halbzeugfabrikation	7 230	95		
			Trägerfabrikation	8 310	26		
			Schienenfabrikation	7 412	75		
			Elektrischer Betrieb	18 717	57		
			Dampfbetrieb	28 178	62		
			Werkstättenbetrieb	22 498	89		
			Adjustage	126	42		
			Bahnbetrieb	7 609	60		
			Betrieb der Krane und Verlader	1 233	99		
			Laboratoriumbetrieb	1 564	36		
			Fabrikationsunkosten	372	80		
			Verkaufsunkosten	82	30		
			Verwaltungsunkosten	64	70		
			Gehälter	122	95		
			Lohnkonto	973	05		
			Neubauten	18 173	90		
			an Materialien			173 521	22
			Monatsverbrauch lt. Betriebsjournal.				
9	„	31	Elektrischer Betrieb	7 212	75		
			an Roheisenfabrikation . . .			7 212	75
			Gasabgabe 4 808 500 cbm zu 1,50 die 1000 cbm.				
10	„	31	Roheisenfabrikation	2 755	—		
			an Rohstahlfabrikation . . .			2 755	—
			475 t Konverterauswurf zu 5,80.				
11	„	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	37 268	40		
			Rohstahlfabrikation	18 219	40		
			Übertrag	14 449 773	65	14 394 285	85

Nr.	Monat	Tag	Text	M.	Pf.	M.	Pf.
			Übertrag	14 449 773	65	14 394 285	85
			Halbzeugfabrikation	7 066	18		
			Schienenfabrikation	19 728	65		
			Trägerfabrikation	16 317	32		
			Elektrischer Betrieb	5 086	23		
			Dampfbetrieb	8 962	30		
			Werkstättenbetrieb	19 368	60		
			Adjustage	628	30		
			Bahnbetrieb	7 330	65		
			Laboratoriumbetrieb	462	80		
			Betrieb der Krane und Verlader	2 611	30		
			Fabrikationsunkosten	2 536	80		
			Verkaufsunkosten	1 273	80		
			Neubauten	23 480	60		
			Verwaltungsunkosten	673	80		
			an Lohnkonto			171 015	13
			Anteile an den effektiven Löhnen . .				
12	Juli	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	3 664	50		
			Rohstahlfabrikation	2 134	60		
			Halbzeugfabrikation	1 146	65		
			Trägerfabrikation	1 757	80		
			Schienenfabrikation	1 271	15		
			Elektrischer Betrieb	1 986	70		
			Dampfbetrieb	1 427	—		
			Werkstättenbetrieb	2 184	20		
			Adjustage	392	30		
			Bahnbetrieb	1 637	—		
			Laboratoriumbetrieb	1 690	10		
			Betrieb der Krane und Verlader	583	20		
			Fabrikationsunkosten	5 879	30		
			Verkaufsunkosten	2 834	15		
			Verwaltungsunkosten	25 096	20		
			an Gehälter			53 684	85
			Anteile an den Gehältern				
13	„	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation . . . 30 %	11 180	52		
			Rohstahlfabrikation . . . 30 %	5 465	82		
			Halbzeugfabrikation . . . 30 %	2 119	85		
			Trägerfabrikation . . . . 30 %	4 895	30		
			Schienenfabrikation . . . 30 %	5 918	60		
			Elektrischer Betrieb . . . 10 %	508	63		
			Werkstättenbetrieb . . . . 10 %	1 936	86		
			Laboratoriumbetrieb . . . 30 %	138	84		
			Bahnbetrieb . . . . 10 %	733	06		
			Dampfbetrieb . . . . . . 10 %	896	23		
			Adjustage . . . . 10 %	62	83		
			Betrieb der Krane und Verlader . . . . 10 %	261	13		
			Neubauten . . . . 20 %	4 696	12		
			an Fabrikationsunkosten . .			38 813	79
			Verteilung dieser Unkosten durch Lohnzuschläge.				
			Übertrag	14 657 799	62	14 657 799	62

Nr.	Monat	Tag	Text	M.	Pf.	M.	Pf.
			Übertrag	14 657 799	62	14 657 799	62
14	Juli	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	19 733	95		
			Rohstahlfabrikation	2 294	45		
			Halbzeugfabrikation	3 686	80		
			Trägerfabrikation	4 530	—		
			Schienenfabrikation	6 346	55		
			Werkstättenbetrieb	1 387	10		
			Dampfbetrieb	372	50		
			Betrieb der Krane und Verlader	488	05		
			Adjustage.	292	70		
			Fabrikationsunkosten	91	—		
			Verkaufsunkosten	80	15		
			Verwaltungsunkosten	45	60		
			an Elektrischer Betrieb . . .			39 348	85
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
15	„	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	2 696	05		
			Rohstahlfabrikation	17 605	55		
			Halbzeugfabrikation	2 206	70		
			Trägerfabrikation	3 258	60		
			Schienenfabrikation	4 308	05		
			Elektrischer Betrieb	5 874	80		
			Dampfbetrieb	1 870	60		
			Bahnbetrieb.	8 235	05		
			Adjustage.	622	25		
			Betrieb der Krane und Verlader	1 296	—		
			Laboratoriumbetrieb	112	70		
			Fabrikationsunkosten	786	65		
			Verkaufsunkosten	493	70		
			an Werkstättenbetrieb. . . .			49 366	70
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
16	„	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	10 996	75		
			Rohstahlfabrikation	6 819	70		
			Halbzeugfabrikation	971	20		
			Trägerfabrikation	1 532	95		
			Schienenfabrikation	2 317	06		
			Elektrischer Betrieb	472	95		
			Dampfbetrieb	306	35		
			Werkstättenbetrieb	1 230	50		
			Adjustage.	118	25		
			Fabrikationsunkosten	206	50		
			Verkaufsunkosten	386	20		
			an Bahnbetrieb.			25 358	41
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
17	„	31	Folgende Konten:				
			Rohstahlfabrikation	21 068	75		
			Halbzeugfabrikation	5 114	40		
			Trägerfabrikation	7 665	85		
			Schienenfabrikation	8 164	60		
			Übertrag	14 813 887	18	14 771 873	58

Nr.	Monat	Tag	Text	Soll		Haben	
			Übertrag	14 813 887	18	14 771 873	58
			an Dampfbetrieb			42 013	60
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
18	Juli	31	Folgende Konten:				
			Trägerfabrikation	1 238	75		
			Schienenfabrikation	1 004	30		
			an Adjustage.			2 243	05
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
19	„	31	Folgende Konten:				
			Halbzeugfabrikation	2 791	67		
			Trägerfabrikation	2 033	43		
			Schienenfabrikation	1 648	57		
			an Betrieb der Krane und Verlader			6 473	67
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
20	„	31	Folgende Konten:				
			Roheisenfabrikation	552	60		
			Rohstahlfabrikation	3 235	05		
			Elektrischer Betrieb	62	80		
			Fabrikationsunkosten	118	35		
			an Laboratoriumbetrieb . . .			3 968	80
			Verteilung der Kosten dieses Betriebs.				
21	„	31	Fabrikat Roheisen	915 947	80		
			an Roheisenfabrikation . . .			915 947	80
			Produktion:				
			18 012 t Roheisen zu 50,852.				
22	„	31	Rohstahlfabrikation	928 946	11		
			an Fabrikat Roheisen			928 946	11
			Verbrauch des Stahlwerks:				
			18 230 t zu 50,957.				
23	„	31	Fabrikat Schrott	24 972	24		
			an folgende Konten:				
			an Halbzeugfabrikation . . .			8 696	80
			140 t zu 62,12.				
			an Trägerfabrikation			8 261	96
			133 t zu 62,12.				
			an Schienenfabrikation . . .			8 013	48
			129 t zu 62,12.				
			Monatsproduktion in Schrott.				
24	„	31	Rohstahlfabrikation	24 972	24		
			an Fabrikat Schrott			24 972	24
			Verbrauch an Schrott 402 t zu 62,12.				
25	„	31	Folgende Konten:				
			Verkaufskonto Thomasschlacke	72 770	—		
			3830 t zu 19.—.				
			Fabrikat Rohstahl	1 063 162	20		
			16 520 t zu 64,356.				
			an Rohstahlfabrikation . . .			1 135 932	20
			Produktion des Stahlwerks.				
			Übertrag	17 857 343	29	17 857 343	29

Nr.	Monat	Tag	Text	Soll M.	Pf.	Haben M.	Pf.
			Übertrag	17 857 343	29	17 857 343	29
26	Juli	31	Folgende Konten:				
			Halbzeugfabrikation	338 396	84		
			5260 t Rohstahl zu 64,334.				
			Trägerfabrikation	243 825	86		
			3790 t Rohstahl zu 64,334.				
			Schienenfabrikation	200 078	74		
			3110 t Rohstahl zu 64,334.				
			an Fabrikat Rohstahl			782 301	44
			Verbrauch an Rohstahl.				
27	„	31	Fabrikat Halbzeug	362 034	44		
			an Halbzeugfabrikation . . .			362 034	44
			Produktion 4860 t zu 74,49.				
28	„	31	Fabrikat Träger	287 104	16		
			an Trägerfabrikation			287 104	16
			Produktion 3540 t zu 81,10.				
29	„	31	Fabrikat Schienen	250 185	54		
			an Schienenfabrikation . . .			250 185	54
			Produktion 2870 t zu 87,17.				
30	„	31	Debitoren.	97 163	25		
			an folgende Konten:				
			an Effekten und Beteiligungen			82 470	05
			Buchwert verkaufter Effekten.				
			an Gewinn und Verlust . . .			14 693	20
			Kursgewinn.				
31	„	31	Folgende Konten:				
			Banken	992 509	35		
			Wechsel, Rimessen Nr.	4 360	—		
			an Debitoren.			996 869	35
			Zahlungen der Abnehmer.				
32	„	31	Kreditoren	1 067 879	20		
			an folgende Konten:				
			an Banken			1 064 371	80
			Zahlungen an unsere Lieferanten.				
			an Zinsen, Provisionen und Rabatt			693	80
			Vergütungen unserer Lieferanten.				
			an Frachten			2 813	60
			Für Rechnung der Lieferanten ausgelegte Frachten				
33	„	31	Folgende Konten:				
			Debitoren.	112	30		
			Banken	240	60		
			an Zinsen, Provisionen und Rabatt			352	90
			für Zinsen zu unseren Gunsten.				
			Übertrag	21 701 233	57	21 701 233	57

Nr.	Monat	Tag	Text	Soll		Haben	
			Übertrag	21 701 233	57	21 701 233	57
34	Juli	31	Zinsen, Provisionen u. Rabatt .	11 423	05		
			an folgende Konten:				
			an Debitoren			4 798	85
			für bewilligten Rabatt u. Vergütungen.				
			an Banken.			6 624	20
			Zinsen und Provisionen zu unseren Lasten.				
35	„	31	Folgende Konten:				
			Patentgebühren	872	30		
			Frachten	45 000	—		
			an Banken.			45 872	30
			Ihre Zahlungen für unsere Rechnung.				
36	„	31	Banken.	4 502	70		
			Zinsen, Provisionen u. Rabatt .	57	30		
			für Diskont.				
			an Wechsel			4 560	—
			diskontierte Rimessen Nr. ...				
37	„	31	Debitoren	1 096 405	07		
			an folgende Konten:				
			an Verkauf Halbzeug			406 398	15
			an „ Träger			326 693	70
			an „ Schienen			294 519	05
			an „ Thomasschlacke .			68 794	17
			Absatz laut Verkaufsjournal.				
38	„	31	Folgende Konten:				
			Verkaufsunkosten	7 770	60		
			Verkaufsfrachten zu unseren Lasten.				
			Debitoren.	22 061	45		
			Versandfrachten zu Lasten der Kunden.				
			an Frachten			29 832	05
39	„	31	Verkauf Halbzeug	355 096	—		
			an Fabrikat Halbzeug			355 096	—
			4760 t zu 74,60.				
40	„	31	Verkauf Träger	283 353	10		
			an Fabrikat Träger			283 353	10
			3490 t zu 81,19.				
41	„	31	Verkauf Schienen	263 598	40		
			an Fabrikat Schienen			263 598	40
			3016 t zu 87,40.				
42	„	31	Lohnkonto	4 119	15		
			an folgende Konten:				
			an Arbeiterversicherungen . .			4 012	80
			Lohnabzug für Beiträge der Arbeiter.				
			an Wohlfahrtsreserve			106	35
			Lohnabzug für Strafen.				
43	„	31	Folgende Konten:				
			Fabrikationsunkosten	2 500	—		
			Verkaufsunkosten	2 500	—		
			Übertrag	23 800 492	69	23 795 492	69

Nr.	Monat	Tag	Text	Soll		Haben	
			Übertrag	23 800 492	69	23 795 492	69
			an Steuern			5 000	—
			Verteilung der verrechneten Steuern.				
44	Juli	31	Folgende Konten:				
			Fabrikationsunkosten	13 417	35		
			Verkaufsunkosten	13 417	35		
			an Verwaltungsunkosten . .			26 834	70
			Verteilung der Verwaltungsunkosten.				
45	„	31	Fabrikationsunkosten	8 745	90		
			an folgende Konten:				
			an Patentgebühren			872	30
			Übertrag.				
			an Arbeiterversicherungen . .			7 873	60
			Beiträge der Fabrik.				
46	„	31	Verkaufsunkosten	10 433	65		
			an Zinsen, Provisionen und Rabatt			10 433	65
			Übertrag der Zinsen usw.				
47	„	31	Folgende Konten:				
			Verkauf Halbzeug	16 930	21		
			„ Träger	13 609	98		
			„ Schienen	12 268	56		
			an Verkaufsunkosten			42 808	75
			Verteilung dieser Unkosten.				
48	„	31	Folgende Konten:				
			Verkauf Halbzeug	34 371	94		
			„ Träger	29 730	62		
			„ Schienen	18 652	09		
			an Betriebsergebnisse			82 754	65
			Übertrag des Verkaufsgewinnes.				
49	„	31	Betriebsergebnisse	3 975	83		
			an Thomasschlacke			3 975	83
			Kalkulationsdifferenz.				
50	„	31	Betriebsergebnisse	760	53		
			an folgende Konten:				
			an Elektrischer Betrieb . . .			573	58
			an Bahnbetrieb.			186	95
			Kalkulationsdifferenzen.				
51	„	31	Folgende Konten:				
			Fabrikationsunkosten	3 568	19		
			Werkstättenbetrieb	760	55		
			an Betriebsergebnisse			4 328	74
			Kalkulationsdifferenzen.				
52	„	31	Betriebsergebnisse	82 347	03		
			an Gewinn und Verlust . . .			82 347	03
			Nettobetriebsgewinn des Monats Juli.				
			Summe	24 063 482	47	24 063 482	47

Hauptbuch.

Grundstücke

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	625 430	—	

Betriebsgebäude

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	98 070	—	

Hochofenanlage

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	2 164 000	—	

Stahlwerksanlage

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	573 600	—	

Walzwerksanlage

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	3 235 880	—	

Lagereinrichtung

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	112 000	—	

Elektrische Zentrale

			Soll		Haben
Juli	1	an Bilanz	746 310		

		Dampfanlage	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	135 120	—		

		Werkstättenanlage	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	86 000	—		

		Eisenbahnanlage	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	52 500	—		

		Lokomotiven und Eisenbahnmaterial	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	194 730	—		

		Maschinen und Utensilien	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	446 218	—		

		Neubauten	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	163 085	—		
„	31	an Materialien	18 173	90		
„	31	an Lohnkonto	23 480	60		
„	31	an Fabrikationsunkosten	4 696	12		
			209 435	62		

		Effekten und Beteiligungen	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	499 364	90		
„	31	per Debitoren, Verkauf von Effekten .			82 470	05

		Wechsel	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	8 678	20		
„	31	an Debitoren	4 360	—		
„	31	per diverse Konten			4 560	—
			13 038	20		

		Aktienkapital	Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz			7 000 000	

		Obligationen	Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz			2 620 000	—

		Lohnreserve	Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz, geschuldete Löhne			30 974	35
„	1	an Lohnkonto, Übertrag	30 974	35		

		Nicht erhobene Dividenden	Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz			4 280	—

		Reservefonds	Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz			668 599	80

		Banken	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	594 370	85		
„	31	per Kassa			236 400	—
„	31	an Debitoren	992 509	35		
„	31	per Kreditoren			1 064 371	80
„	31	an Zinsen, Provisionen und Rabatt	240	60		
„	31	per Zinsen, Provisionen und Rabatt			6 624	20
„	31	per Patentgebühren			872	30
„	31	per Frachten			45 000	—
„	31	an Wechsel	4 502	70		
			1 591 623	50	1 353 268	30

Debitoren

			Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	1 369 941	20		
„	31	per Kassa			11 473	90
„	31	an diverse Konten	97 163	25		
„	31	per Banken			992 509	35
„	31	per Wechsel			4 360	—
„	31	an Zinsen, Provisionen und Rabatt .	112	30		
„	31	per Zinsen, Provisionen und Rabatt .			4 798	85
„	31	an Verkauf Halbzeug	406 398	15		
„	31	an „ Träger	326 693	70		
„	31	an „ Schienen	294 519	05		
„	31	an „ Thomasschlacke	68 794	17		
„	31	an Frachten	22 061	45		
			2 585 683	27	1 013 142	10

Kreditoren

			Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz, Saldovortrag			1 292 888	50
„	31	an Kassa, unsere Barzahlungen . .	6 493	70		
„	31	per div. Konten, Lieferantenrechnungen			895 273	80
„	31	an Banken, unsere Zahlungen . .	1 064 371	80		
„	31	an Zinsen, Provisionen und Rabatt .	693	80		
„	31	an Frachten zu Lasten der Lieferanten	2 813	60		
			1 074 372	90	2 188 162	30

Steuern

			Soll		Haben	
Juli	31	per diverse Konten			5 000	—

Patentgebühren

			Soll		Haben	
Juli	31	an Banken	872	30		
„	31	per Fabrikationsunkosten			872	30

Gewinn und Verlust

			Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz, Gewinnvortrag			50 762	90
„	31	per Debitoren, Kursgewinn an Effekten			14 693	20
„	31	per Betriebsgewinn			82 347	03
					147 803	13

Betriebsergebnisse

			Soll		Haben	
Juli	31	per Verkauf Halbzeug, Bruttogewinn .			34 371	94
„	31	per „ Träger, Bruttogewinn . .			29 730	62
„	31	per „ Schienen, Bruttogewinn .			18 652	09
„	31	an Thomasschlacke, Kalkulationsdifferenz	3 975	83		
„	31	an Elektr. Betrieb, Kalkulationsdifferenz	573	58		
„	31	an Bahnbetrieb, Kalkulationsdifferenz	186	95		
„	31	per Fabrikationsunkosten, Kalkulationsdifferenz			3 568	19
„	31	per Werkstättenbetrieb, Kalkulationsdifferenz			760	55
„	31	an Gewinn und Verlust, Nettobetriebsgewinn	82 347	03		
			87 083	39	87 083	39

		Wohlfahrtsreserve	Soll		Haben	
Juli	1	per Bilanz			180 836	—
„	31	an Kassa	1 292	—		
„	31	per Lohnkonto			106	35

		Frachten	Soll		Haben	
Juli	31	per diverse Konten			17 212	25
„	31	per Kreditoren			2 813	60
„	31	an Banken	45 000	—		
„	31	per Verkaufsunkosten			7 770	60
„	31	per Debitoren			22 061	45
					49 857	90

		Arbeiterversicherungen	Soll		Haben	
Juli	31	an Kassa	11 886	40		
„	31	per Lohnkonto			4 012	80
„	31	per Fabrikationsunkosten			7 873	60
					11 886	40

		Zinsen, Provisionen und Rabatt	Soll		Haben	
Juli	31	per Kreditoren			693	80
„	31	per Debitoren			112	30
„	31	per Banken			240	60
„	31	an Debitoren	4 798	85		
„	31	an Banken	6 624	20		
„	31	an Wechsel	57	30		
„	31	per Verkaufsunkosten			10 433	65
			11 480	85	11 480	85

		Kassa	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	54 398	70		
„	31	per Materialien			1 870	50
„	31	per Rohstoff Kalk			4 822	60
„	31	per Verwaltungsunkosten			241	05
„	31	per Fabrikationsunkosten			466	05
„	31	per Verkaufsunkosten			2 864	75
„	31	per Kreditoren			6 493	70
„	31	per Lohnkonto			196 631	88
„	31	per Gehälter			53 161	90
„	31	per Arbeiterversicherungen			11 886	40
„	31	per Wohlfahrtsreserve			1 292	—
„	31	an Debitoren	11 473	90		
„	31	an Banken	236 400	—		
			302 272	60	279 730	83

		Materialien	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Inventurbestand	222 576	70		
„	31	an Kassa, Anschaffungen	1 870	50		
„	31	an Kreditoren und Frachten, Anschaffungen	81 350	50		
„	31	per diverse Konten für den Verbrauch			173 521	22
			305 797	70		

		Fabrikationsunkosten	Soll		Haben	
Juli	31	an Kassa, diverse Auslagen	466	05		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	124	90		
„	31	an Materialien	372	80		
„	31	an Lohnkonto	2 536	80		
„	31	an Gehälter	5 879	30		
„	31	an Elektr. Betrieb	91	—		
„	31	an Werkstättenbetrieb	786	65		
„	31	an Bahnbetrieb	206	50		
„	31	per diverse Konten, Lohnzuschläge .			38 813	79
„	31	an Laboratoriumbetrieb	118	35		
„	31	an Steuern	2 500	—		
„	31	an Verwaltungsunkosten	13 417	35		
„	31	an Patentgebühren	872	30		
„	31	an Arbeiterversicherungen	7 873	60		
„	31	an Betriebsergebnisse, Kalkulations-differenz	3 568	19		
			38 813	79		

		Verkaufsunkosten	Soll		Haben	
Juli	1	an Kassa, diverse Auslagen	2 864	75		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	672	10		
„	31	an Materialien	82	30		
„	31	an Lohnkonto	1 273	80		
„	31	an Gehälter	2 834	15		
„	31	an Elektr. Betrieb	80	15		
„	31	an Werkstättenbetrieb	493	70		
„	31	an Bahnbetrieb	386	20		
„	31	an Frachten	7 770	60		
„	31	an Steuern	2 500	—		
„	31	an Verwaltungsunkosten	13 417	35		
„	31	an Zinsen, Provisionen u. Rabatt .	10 433	65		
„	31	per diverse Konten, Verteilung . . .			42 808	75
			42 808	75		

		Verwaltungsunkosten	Soll		Haben	
Juli	31	an Kassa	241	05		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	713	35		
„	31	an Materialien	64	70		
„	31	an Lohnkonto	673	80		
„	31	an Gehälter	25 096	20		
„	31	an Elektr. Betrieb	45	60		
„	31	per diverse Konten, Übertrag . . .			26 834	70
			26 834	70		

		Lohnkonto	Soll		Haben	
Juli	1	per Lohnreserve, geschuldete Löhne .			30 974	35
„	31	an Kassa, ausbezahlte Löhne . . .	196 631	88		
„	31	an Materialien	973	05		
„	31	per diverse Konten, Verteilung der effektiven Löhne			171 015	13
„	31	an Arbeiterversicherungen	4 012	80		
„	31	an Wohlfahrtsreserve	106	35		
			201 724	08	201 989	48

Gehälter

			Soll		Haben	
Juli	31	an Kassa, ausbezahlte Gehälter . .	53 161	90		
„	31	an Materialien, Abzug an den Gehältern	122	95		
„	31	per diverse Konten, Verteilung . . .			53 684	85
			53 284	85		

Verkauf Halbzeug

			Soll		Haben	
Juli	31	per Debitoren			406 398	15
„	31	an Fabrikat Halbzeug	355 096	—		
„	31	an Verkaufsunkosten	16 930	21		
„	31	an Betriebsergebnisse	34 371	94		
			406 398	15		

Verkauf Träger

			Soll		Haben	
Juli	31	per Debitoren			326 693	70
„	31	an Fabrikat Träger	283 353	10		
„	31	an Verkaufsunkosten	13 609	98		
„	31	an Betriebsergebnisse	29 730	62		
			326 693	70		

Verkauf Schienen

			Soll		Haben	
Juli	31	per Debitoren			294 519	05
„	31	an Fabrikat Schienen	263 598	40		
„	31	an Verkaufsunkosten	12 268	56		
„	31	an Betriebsergebnisse	18 652	09		
			294 519	05		

Rohstoff Koks

			Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	132 890	65		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	508 370	30		
„	31	per Roheisenfabrikation			558 000	—
„	31	per Rohlstahlfabrikation			3 375	—
			641 260	95	561 375	—

Rohstoff Eisenerz

			Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	26 324	05		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	199 064	50		
„	31	per Roheisenfabrikation			201 423	30
			225 388	55		

Rohstoff Manganerz

			Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	19 370	90		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	62 807	95		
„	31	per Roheisenfabrikation			55 725	60
			82 178	85		

		Rohstoff Ferromangan	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	5 871	80		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	22 396	80		
„	31	per Rohstahlfabrikation			25 552	90
			28 268	60		

		Rohstoff Ferrosilicium	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	1 370	10		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	2 284	50		
„	31	per Rohstahlfabrikation			3 096	60
			3 654	60		

		Rohstoff Spiegeleisen	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	2 658	60		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	10 134	70		
„	31	per Rohstahlfabrikation			9 784	80
			12 793	30		

		Rohstoff Kalk	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz	7 589	10		
„	31	an Kassa	4 822	60		
„	31	an Kreditoren und Frachten . . .	24 566	45		
„	31	per Rohstahlfabrikation			34 432	—
			36 978	15		

		Fabrikat Roheisen	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 1850 t zu 51,98	96 163	—		
„	31	an Roheisenfabrikation 18012 t zu 50,852	915 947	80		
„	31	per Rohstahlfabrikation 18230 t zu 50,957			928 946	11
			1 012 110	80		

		Fabrikat Rohstahl	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 165 t zu 62,12	10 249	80		
„	31	an Rohstahlfabrikation, 16 520 t zu 64,35	1 063 162	20		
„	31	per diverse Konten, 12 160 t zu 64,334			782 301	44
			1 073 412	—		

		Fabrikat Halbzeug	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 1840 t zu 74,87	137 760	80		
„	31	an Halbzeugfabrikation, 4860 t zu 74,49	362 034	44		
„	31	per Verkauf Halbzeug, 4760 t zu 74,60			355 096	—
			499 795	24		

Fabrikat Träger

			Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 80 t zu 85,02	6 801	60		
„	31	an Trägerfabrikation, 3540 t zu 81,10	287 104	16		
„	31	per Verkauf Träger, 3490 t zu 81,19			283 353	10
			293 905	76		

Fabrikat Schienen

			Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 210 t zu 90,56	19 017	60		
„	31	an Schienfabrikation, 2870 t zu 87,17	250 185	54		
„	31	per Verkauf Schienen, 3016 t zu 87,40			263 598	40
			269 203	14		

Verkauf Thomasschlacke

			Soll		Haben	
Juli	31	an Rohstahlfabrikation	72 770	—		
„	31	per Debitoren			68 794	17
„	31	per Betriebsergebnisse			3 975	83

Fabrikat Schrott

			Soll		Haben	
Juli	31	an Halbzeugfabrikation	8 696	80		
„	31	an Trägerfabrikation	8 261	96		
„	31	an Schienenfabrikation	8 013	48		
„	31	per Rohstahlfabrikation			24 972	24
			24 972	24		

Roheisenfabrikation

			Soll		Haben	
Juli	31	an Rohstoff Koks	558 000			
„	31	an Rohstoff Eisenerz	201 423	30		
„	31	an Manganerz	55 725	60		
„	31	an Materialien	19 163	88		
„	31	per Elektrischer Betrieb			7 212	75
„	31	an Rohstahlfabrikation	2 755	—		
„	31	an Lohnkonto	37 268	40		
„	31	an Gehälter	3 664	50		
„	31	an Fabrikationsunkosten	11 180	52		
„	31	an Elektrischer Betrieb	19 733	95		
„	31	an Werkstättenbetrieb	2 696	05		
„	31	an Bahnbetrieb	10 996	75		
„	31	an Laboratoriumbetrieb	552	60		
„	31	per Fabrikat Roheisen, Produktion .			915 947	80
			923 160	55	923 160	55

		Rohstahlfabrikation	Soll		Haben	
Juli	31	an Rohstoff Kalk	34 432	—		
„	31	an Rohstoff Ferromangan	25 552	90		
„	31	an Rohstoff Ferosilicium	3 096	60		
„	31	an Rohstoff Spiegeleisen	9 784	80		
„	31	an Rohstoff Koks	3 375	—		
„	31	an Materialien	31 684	23		
„	31	per Roheisenfabrikation			2 755	—
„	31	an Lohnkonto	18 219	40		
„	31	an Gehälter	2 134	60		
„	31	an Fabrikationsunkosten	5 465	82		
„	31	an Elektrischer Betrieb	2 294	45		
„	31	an Werkstättenbetrieb	17 605	55		
„	31	an Bahnbetrieb	6 819	70		
„	31	an Dampfbetrieb	21 068	75		
„	31	an Laboratoriumbetrieb	3 235	05		
„	31	an Fabrikat Roheisen	928 946	11		
„	31	an Fabrikat Schrott	24 972	24		
„	31	per Verkauf Thomasschlacke			72 770	—
„	31	per Fabrikat Rohstahl			1 063 162	20
			1 138 687	20	1 138 687	20

		Halbzeugfabrikation	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	7 230	95		
„	31	an Lohnkonto	7 066	18		
„	31	an Gehälter	1 146	65		
„	31	an Fabrikationsunkosten	2 119	85		
„	31	an Elektrischer Betrieb	3 686	80		
„	31	an Werkstättenbetrieb	2 206	70		
„	31	an Bahnbetrieb	971	20		
„	31	an Dampfbetrieb	5 114	40		
„	31	an Betrieb der Krane und Verlader	2 791	67		
„	31	per Fabrikat Schrott			8 696	80
„	31	an Fabrikat Rohstahl	338 396	84		
„	31	per Fabrikat Halbzeug			362 034	44
			370 731	24	370 731	24

		Trägerfabrikation	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	8 310	26		
„	31	an Lohnkonto	16 317	32		
„	31	an Gehälter	1 757	80		
„	31	an Fabrikationsunkosten	4 895	30		
„	31	an Elektrischer Betrieb	4 530	—		
„	31	an Werkstättenbetrieb	3 258	60		
„	31	an Bahnbetrieb	1 532	95		
„	31	an Dampfbetrieb	7 665	85		
„	31	an Adjustage	1 238	75		
„	31	an Betrieb der Krane und Verlader	2 033	43		
„	31	per Fabrikat Schrott			8 261	96
„	31	an Fabrikat Rohstahl	243 825	86		
		per Fabrikat Träger			287 104	16
			295 866	12	295 866	12

		Schienenfabrikation	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	7 412	75		
„	31	an Lohnkonto	19 728	65		
„	31	an Gehälter	1 271	15		
„	31	an Fabrikationsunkosten	5 918	60		
„	31	an Elektrischer Betrieb	6 346	55		
„	31	an Werkstättenbetrieb	4 308	05		
„	31	an Bahnbetrieb	2 317	06		
„	31	an Dampfbetrieb	8 164	60		
„	31	an Adjustage	1 004	30		
„	31	an Betrieb der Krane und Verlader .	1 648	57		
„	31	per Fabrikat Schrott			8 013	48
„	31	an Fabrikat Rohstahl	200 078	74		
„	31	per Fabrikat Schienen			250 185	54
			258 199	02	258 199	02

		Adjustage	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	126	42		
„	31	an Lohnkonto	628	30		
„	31	an Gehälter	392	30		
„	31	an Fabrikationsunkosten	62	83		
„	31	an Elektrischer Betrieb	292	70		
„	31	an Werkstättenbetrieb	622	25		
„	31	an Bahnbetrieb	118	25		
„	31	per diverse Konten, Verteilung d. Kosten			2 243	05
			2 243	05		

		Elektrischer Betrieb	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	18 717	57		
„	31	an Roheisenfabrikation	7 212	75		
„	31	an Lohnkonto	5 086	23		
„	31	an Gehälter	1 986	70		
„	31	an Fabrikationsunkosten	508	63		
„	31	per diverse Konten, Verteilung d. Kosten			39 348	85
„	31	an Werkstättenbetrieb	5 874	80		
„	31	an Bahnbetrieb	472	95		
„	31	an Laboratoriumbetrieb	62	80		
„	31	per Betriebsergebnisse, Kalkulationsdifferenz			573	58
			39 922	43	39 922	43

		Werkstättenbetrieb	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	22 498	89		
„	31	an Lohnkonto	19 368	60		
„	31	an Gehälter	2 184	20		
„	31	an Fabrikationsunkosten	1 936	86		
„	31	an Elektrischer Betrieb	1 387	10		
„	31	per div. Konten, Verteilung der Kosten			49 366	70
„	31	an Bahnbetrieb	1 230	50		
„	31	an Betriebsergebnisse, Kalkulationsdifferenz	760	55		
			49 366	70		

		Bahnbetrieb	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	7 609	60		
„	31	an Lohnkonto	7 330	65		
„	31	an Gehälter	1 637	—		
„	31	an Fabrikationsunkosten	733	06		
„	31	an Werkstättenbetrieb	8 235	05		
„	31	per div. Konten, Verteilung der Kosten			25 358	41
„	31	per Betriebsergebnisse, Kalkulationsdifferenz			186	95
			25 545	36	25 545	36

		Laboratoriumbetrieb	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	1 564	36		
„	31	an Lohnkonto	462	80		
„	31	an Gehälter	1 690	10		
„	31	an Werkstättenbetrieb	112	70		
„	31	an Fabrikationsunkosten	138	84		
„	31	per div. Konten, Verteilung der Kosten			3 968	80
			3 968	80		

		Betrieb der Krane und Verlader	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	1 233	99		
„	31	an Lohnkonto	2 611	30		
„	31	an Gehälter	583	20		
„	31	an Fabrikationsunkosten	261	13		
„	31	an Elektrischer Betrieb	488	05		
„	31	an Werkstättenbetrieb	1 296	—		
„	31	per div. Konten, Verteilung der Kosten			6 473	67
			6 473	67		

		Dampfbetrieb	Soll		Haben	
Juli	31	an Materialien	28 178	62		
„	31	an Lohnkonto	8 962	30		
„	31	an Gehälter	1 427	—		
„	31	an Fabrikationsunkosten	896	23		
„	31	an Elektrischer Betrieb	372	50		
„	31	an Werkstättenbetrieb	1 870	60		
„	31	an Bahnbetrieb	306	35		
„	31	per div. Konten, Verteilung d. Kosten .			42 013	60
			42 013	60		

Probe- und Saldobilanz des Hauptbuches am 31. Juli 1908.

	Konten	Probebilanz Soll		Probebilanz Haben		Saldobilanz Soll		Saldobilanz Haben	
1	Grundstücke	625 430	—			625 430	—		
2	Betriebsgebäude	98 070	—			98 070	—		
3	Hochofenanlage	2 164 000	—			2 164 000	—		
4	Stahlwerksanlage	573 600	—			573 600	—		
5	Walzwerksanlage	3 235 880	—			3 235 880	—		
6	Lagereinrichtung	112 000	—			112 000	—		
7	Elektr. Zentrale	746 310	—			746 310	—		
8	Dampfanlage	135 120	—			135 120	—		
9	Werkstättenanlage	86 000	—			86 000	—		
10	Eisenbahnanlage	52 500	—			52 500	—		
11	Lokomotiven u. Eisenbahnmaterial	194 730	—			194 730	—		
12	Maschinen und Utensilien	446 218	—			446 218	—		
13	Neubauten	209 435	62			209 435	62		
14	Effekten und Beteiligungen	499 364	90	82 470	05	416 894	85		
15	Wechsel	13 038	20	4 560	—	8 478	20		
16	Aktienkapital			7 000 000	—			7 000 000	—
17	Obligationen			2 620 000	—			2 620 000	—
18	Lohnreserve	30 974	35	30 974	35				
19	Nicht erhobene Dividenden			4 280	—			4 280	—
20	Reservefonds			668 599	80			668 599	80
21	Banken	1 591 623	50	1 353 268	30	238 355	20		
22	Debitoren	2 585 683	27	1 013 142	10	1 572 541	17		
23	Kreditoren	1 074 372	90	2 188 162	30			1 113 789	40
24	Steuern			5 000	—			5 000	—
25	Patentgebühren	872	30	872	30				
26	Gewinn und Verlust			147 803	13			147 803	13
27	Betriebsergebnisse	87 083	39	87 083	39				
28	Wohlfahrtsreserve	1 292	—	180 942	35			179 650	35
29	Frachten	45 000	—	49 857	90			4 857	90
30	Arbeiterversicherungen	11 886	40	11 886	40				
31	Zinsen, Provision. usw.	11 480	35	11 480	35				
32	Kassa	302 272	60	279 730	83	22 541	77		
33	Materialien	305 797	70	173 521	22	132 276	48		
34	Fabrikationsunkosten	38 813	79	38 813	79				
35	Verkaufsunkosten	42 808	75	42 808	75				
36	Verwaltungsunkosten	26 834	70	26 834	70				
	Übertrag	15 348 492	72	16 021 992	01	11 070 381	29	11 743 980	58

	Konten	Probebilanz				Saldobilanz			
		Soll		Haben		Soll		Haben	
	Übertrag	15 348 492	72	16 021 992	01	11 070 381	29	11 743 980	58
37	Lohn	201 724	08	201 989	48			265	40
38	Gehälter	53 284	85	53 684	85			400	—
39	Verkauf Halbzeug . .	406 398	15	406 398	15				
40	Verkauf Träger . . .	326 693	70	326 693	70				
41	Verkauf Schienen . .	294 519	05	294 519	05				
42	Rohstoff Koks . . .	641 260	95	561 375	—	79 885	95		
43	Rohstoff Eisenerz . .	225 388	55	201 423	30	23 965	25		
44	Rohstoff Manganerz .	82 178	85	55 725	60	26 453	25		
45	Rohstoff Ferromangan	28 268	60	25 552	90	2 715	70		
46	Rohstoff Ferrosilicium	3 654	60	3 096	60	558	—		
47	Rohstoff Spiegeleisen .	12 793	30	9 784	80	3 008	50		
48	Rohstoff Kalk . . .	36 978	15	34 432	—	2 546	15		
49	Fabrikat Roheisen . .	1 012 110	80	928 946	11	83 164	69		
50	Fakrikat Rohstahl . .	1 073 412	—	782 301	44	291 110	56		
51	Fabrikat Halbzeug . .	499 795	24	355 096	—	144 699	24		
52	Fabrikat Träger . . .	293 905	76	283 353	10	10 552	66		
53	Fabrikat Schienen . .	269 203	14	263 598	40	5 604	74		
54	VerkaufThomasschlacke	72 770	—	72 770	—				
55	Fabrikat Schrott . .	24 972	24	24 972	24				
56	Roheisenfabrikation .	923 160	55	923 160	55				
57	Rohstahlfabrikation .	1 138 687	20	1 138 687	20				
58	Halbzeugfabrikation .	370 731	24	370 731	24				
59	Trägerfabrikation . .	295 366	12	295 366	12				
60	Schienenfabrikation .	258 199	02	258 199	02				
61	Adjustage	2 243	05	2 243	05				
62	Elektr. Betrieb . . .	39 922	43	39 922	43				
63	Werkstättenbetrieb . .	49 366	70	49 366	70				
64	Bahnbetrieb	25 545	36	25 545	36				
65	Laboratoriumbetrieb .	3 968	80	3 968	80				
66	Betrieb der Krane und Verlader	6 473	67	6 473	67				
67	Dampfbetrieb	42 013	60	42 013	60				
		24 063 482	47	24 063 482	47	11 744 645	98	11 744 645	98

XXV. Lösung mit Normalpreisen.

In der bisherigen Darstellung der Buchhaltung der Eisenhütte wurden die Fabrikate zu Selbstkostenpreisen verrechnet. Wir lassen nun zum Vergleich eine Darstellung derselben Buchhaltung nach der 1. Form des Systems der Normalpreise[1]) folgen, beschränken uns aber auf die Wiedergabe der Buchungen des Sammeljournals und der Konten des Hauptbuchs, die eine Änderung erfahren. Die übrigen Buchungen und Konten bleiben unverändert.

Als Verrechnungspreise werden M. 49.— für Roheisen und M. 63.— für Rohstahl den Buchungen zugrunde gelegt.

Buchung 25. — Die Selbstkosten des Rohstahls betragen laut Rohstahlfabrikationskonto[2]):

Roheisenverbrauch		893 270,—
Sonstige Kosten		209 741,09
zusammen		1 103 011,09
davon ab:		
Wert des Converterauswurfs	2 755,—	
Wert der Thomasschlacke	72 770,—	75 525,—
zusammen		1 027 486,09

d. h. $\frac{1\,027\,486{,}09}{16\,520} = 62{,}19$ die Tonne. In der vorigen Lösung waren es 64,35. Der zuletzt berechnete Preis von 62,19 ist selbstverständlich unrichtig, weil das verbrauchte Roheisen zu einem willkürlich bestimmten Wert darin enthalten ist. Dasselbe gilt in noch verstärkterem Maße für die ermittelten Selbstkosten des Halbzeugs, der Schienen und der Träger, in denen zwei Fehlerquellen — die beiden Normalpreise — enthalten sind.

Buchung 27. — Der Sollsaldo des Halbzeugfabrikationskontos[2]) von 355 017,60 dividiert durch die Produktion 4860 t ergibt als Selbstkosten 73,05.

Buchung 28. — Desgleichen $\frac{282048{,}30}{3540} = 79{,}675.$

Buchung 29. — Desgleichen $\frac{246036{,}80}{2870} = 85{,}73.$

Wir erhalten also wieder ganz andere Selbstkosten für die drei Fertigfabrikate, als in der vorigen Lösung, wo diese 74,49, 81,10 und 87,17 betrugen.

---

[1]) Vgl. S. 127.
[2]) Vgl. S. 189.

Die mit Normalpreisen ermittelten Selbstkosten sind unrichtig, weil sie die verbrauchten Mengen von Roheisen und Rohstahl zu Normalpreisen und nicht zu Selbstkostenpreisen enthalten.

Das System der Normalpreise schließt also eine richtige Selbstkostenberechnung in der Buchhaltung aus. Um die richtigen Selbstkosten zu erhalten, müssen die S. 158 ff. dargestellten Kalkulationen außerhalb der Konten der Buchhaltung aufgestellt werden.

Neu sind die Buchungen zum Ausgleich der auf dem Roheisen- und dem Rohstahlfabrikationskonto verbleibenden Saldi, die durch die Differenz zwischen den tatsächlichen Selbstkosten und dem Verrechnungspreis entstanden sind.

Buchung 52. — Der auf dem Betriebsergebnissekonto festgestellte Habensaldo beträgt diesmal 79 963,21 gegen 82 347,03 in der vorigen Lösung.

Da somit ein Unterschied von 2383,82 besteht, so ist ersichtlich, daß die beiden Lösungen nicht genau zum gleichen Ergebnis geführt haben.

Diese Differenz ist aber nur eine scheinbare und eine vorübergehende. Sie wird durch die Unterschiede in der Bewertung der am 31. Juli verbleibenden Fabrikatvorräte in beiden Lösungen verursacht.

In der 1. Lösung betrugen laut Saldobilanz die Sollsaldi der 5 Fabrikatkonten insgesamt 535 131,89

In der 2. Lösung betragen diese Saldi:

Roheisen	85 481,—		
Rohstahl	284 929,80		
Halbzeug	145 060,40		
Träger	10 784,15		
Schienen	6 492,72		
		zusammen	532 748,07
		Differenz	2 383,82

In der 1. Lösung sind alle Fabrikatbestände zu den richtigen Selbstkosten bzw. mittleren Selbstkosten in den Saldi der Konten enthalten.

In der 2. Lösung sind die Bestände an Roheisen und Rohstahl teils zu den Inventurpreisen vom 1. Juli, teils zu den Normalpreisen und die Bestände an Halbzeug, Trägern und Schienen, teils zu den Inventurpreisen, teils zu den falschen Selbstkosten in den Sollsaldi der Fabrikatkonten enthalten. Daher die Differenz.

(Aus dem Sammeljournal.)

			Soll		Haben	
Buchung	21	Fabrikat Roheisen . . . . . . an Roheisenfabrikation . . . Produktion: 18012 t Roheisen zu 49,—	882 588	—	882 588	—
„	22	Rohstahlfabrikation . . . . . an Fabrikat Roheisen . . . Verbrauch: 18230 t Roheisen zu 49,—	893 270	—	893 270	—
„	25	Fabrikat Rohstahl . . . . . an Rohstahlfabrikation . . . Produktion: 16520 t Rohstahl zu 63,—	1 040 760	—	1 040 760	—
„	26	Folgende Konten Halbzeugfabrikation . . . . . 5260 t Rohstahl zu 63,— Trägerfabrikation . . . . . . 3790 t Rohstahl zu 63,— Schienenfabrikation . . . . . 3110 t Rohstahl zu 63.— an Fabrikat Rohstahl . . . . Verbrauch des Walzwerks	331 380 238 770 195 930	— — —	766 080	—
„	27	Fabrikat Halbzeug . . . . . . an Halbzeugfabrikation . . . Produktion: 4860 t zu 73,05	355 017	60	355 017	60
„	28	Fabrikat Träger . . . . an Trägerfabrikation . . . . Produktion: 3540 t zu 79,675	282 048	30	282 048	30

	Nr.		Soll		Haben	
Buchung	29	Fabrikat Schienen . . . . . . an Schienenfabrikation . . . Produktion: 2870 t zu 85,73	246 036	80	246 036	80
„	39	Verkauf Halbzeug . . . . . . an Fabrikat Halbzeug . . . 4760 t zu 73,05	347 718	—	347 718	—
„	40	Verkauf Träger . . . . an Fabrikat Träger . . . . . 3490 t zu 79,675	278 065	75	278 065	75
	41	Verkauf Schienen . . . . . . an Fabrikat Schienen . . . . 3016 t zu 85,73	258 561	68	258 561	68
„	48	Folgende Konten Verkauf Halbzeug . . . . . . „ Träger . . . . „ Schienen . . . . . . an Betriebsergebnisse . . . Gewinne beim Absatz	41 749 35 017 23 688	94 97 81	100 456	72
		Betriebsergebnisse . . . . . an Roheisenfabrikation . . . Spannung zwischen Selbstkosten- und Normalpreis (Verlust)	33 359	80	33 359	80
		Rohstahlfabrikation . . . . . an Betriebsergebnisse . . . Spannung (Gewinn)	13 273	91	13 273	91
„	52	Betriebsergebnisse . . . . . an Gewinn und Verlust . . . Nettobetriebsgewinn	79 963	21	79 963	21

(Aus dem Hauptbuch.)

Roheisenfabrikation

			Soll		Haben	
Juli	31	Dieselben Sollposten, insgesamt . .	923 160	55		
„	31	per Elektr. Betrieb			7 212	75
„	31	per Fabrikat Roheisen			882 588	—
„	31	per Betriebsergebnisse			33 359	80
					923 160	55

Rohstahlfabrikation

			Soll		Haben	
Juli	31	an Fabrikat Roheisen	893 270	—		—
„	31	Die übrigen Sollposten, unverändert	209 741	09		—
„	31	per Roheisenfabrikation			2 755	
„	31	per Verkauf Thomasschlacke . . .			72 770	
„	31	per Fabrikat Rohstahl			1 040 760	60
„	31	an Betriebsergebnisse	13 273	91		
			1 116 285	—	1 116 285	—

Halbzeugfabrikation

			Soll		Haben	
Juli	31	an Fabrikat Rohstahl	331 380	—		
„	31	Die übrigen Sollposten, unverändert	32 334	40		
„	31	per Fabrikat Schrott			8 696	80
„	31	per Fabrikat Halbzeug			355 017	60
			363 714	40	363 714	40

Trägerfabrikation

			Soll		Haben	
Juli	31	an Fabrikat Rohstahl	238 770	—		
„	31	Die übrigen Sollposten, unverändert	51 540	26		
„	31	per Fabrikat Schrott			8 261	96
„	31	per „ Träger			282 048	30
			290 310	26	290 310	26

Schienenfabrikation

			Soll		Haben	
Juli	31	an Fabrikat Rohstahl	195 930	—		
„	31	Die übrigen Sollposten, unverändert	58 120	28		
„	31	per Fabrikat Schrott			8 013	48
„	31	per „ Schienen			246 036	80
			254 050	28	254 050	28

		Fabrikat Roheisen	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 1850 t zu 51,98	96 163	—		
„	31	an Roheisenfabrikation, 18012 t zu 49,—	882 588	—		
„	31	per Rohstahlfabrikation, 18230 t zu 49,—			893 270	—
			978 751	—		

		Fabrikat Rohstahl	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 165 t zu 62,12	10 249	80		
„	31	an Rohstahlfabrikation, 16520 t zu 63,—	1 040 760	—		
„	31	per diverse Konten, 12160 t zu 63,—			766 080	—
			1 051 009	80		

		Fabrikat Halbzeug	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 1840 t zu 74,87	137 760	80		
„	31	an Halbzeugfabrikation, 4860 t zu 73,05	355 017	60		
„	31	per Verkauf Halbzeug, 4760 t zu 73,05			347 718	—
			492 778	40		

		Fabrikat Träger	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 80 t zu 85,02	6 801	60		
„	31	an Trägerfabrikation, 3540 t zu 79,675	282 048	30		
„	31	per Verkauf Träger, 3490 t zu 79,675			278 065	75
			288 849	90		

		Fabrikat Schienen	Soll		Haben	
Juli	1	an Bilanz, Bestand 210 t zu 90,56	19 017	60		
„	31	an Schienenfabrikation, 2870 t zu 85,73	246 036	80		
„	31	per Verkauf Schienen, 3016 t zu 85,73			258 561	68
			265 054	40		

Verkauf Halbzeug

			Soll		Haben	
Juli	31	per Debitoren			406 398	15
„	31	an Fabrikat Halbzeug	347 718	—		
„	31	an Verkaufsunkosten	16 930	21		
„	31	an Betriebsergebnisse	41 749	94		
			406 398	15		

Verkauf Träger

			Soll		Haben	
Juli	31	per Debitoren			326 693	70
„	31	an Fabrikat Träger	278 065	75		
„	31	an Verkaufsunkosten	13 609	98		
„	31	an Betriebsergebnisse	35 017	97		
			406 398	15		

Verkauf Schienen

			Soll		Haben	
Juli	31	per Debitoren			294 519	05
„	31	an Fabrikat Schienen	258 561	68		
„	31	an Verkaufsunkosten	12 268	56		
„	31	an Betriebsergebnisse	23 688	81		
			294 519	05		

Betriebsergebnisse

			Soll		Haben	
Juli	31	an Thomassschlacke (unverändert)	3 975	83		
„	31	an Elektr. Betrieb . . . . „	573	58		
„	31	an Bahnbetrieb . . . . „	186	95		
„	31	per Fabrikationsunkosten „			3 568	19
„	31	per Werkstättenbetrieb . „			760	55
„	31	per Verkauf Halbzeug			41 749	94
„	31	per „ Träger			35 017	97
„	31	per „ Schienen			23 688	81
„	31	an Roheisenfabrikation	33 359	80		
„	31	per Rohstahlfabrikation			13 273	91
„	31	an Gewinn und Verlust	79 963	21		
			118 059	37	118 059	37

XXVI. Der Jahresabschluß und die Gewinnverteilung.

In Kap. XXIII wurden die monatlichen Abschlußbuchungen, die zur Monatsbilanz und zur monatlichen Gewinnrechnung führen, gezeigt. Dieselben Abschlußbuchungen wiederholen sich während der folgenden 11 Monate des Geschäftsjahres. Am Ende des 12. Monats, d. h. am 30. Juni, kommen aber zu den Monatsabschlußbuchungen noch die Jahresabschlußbuchungen, aus denen die Jahresbilanz, sowie die Jahres-Gewinn- und -Verlustrechnung hervorgehen, hinzu.

Zur Darstellung dieser Jahresabschlußrechnungen haben wir das auf Seite 174 für den Monat Juli dargestellte Gewinn- und Verlustkonto Seite 194 durch Beifügung der Gewinnzahlen für die folgenden 11 Monate des Geschäftsjahres ergänzt.

Die Jahresabschlußbuchungen sind folgende:

1. Neubauten. — Wenn das Neubautenkonto am 30. Juni einen Sollsaldo von 286 713,20 hat und wenn in diesem Saldo fertige Betriebsgebäude im Herstellungswert von 266 366,30 enthalten sind, an denen aber von vornherein 16 366,30 abgeschrieben wird, so wird gebucht:

Betriebgebäude	250000.—	an Neubauten 266366,30.
Gewinn und Verlust	16366,30	

Somit wird das Neubautenkonto nur noch mit 20 346,90 in der Jahresbilanz erscheinen.

2. In der Annahme, daß die Effekten und Beteiligungen mit ihrem Anschaffungspreis zu Buche stehen und daß deren Kurs am 30. Juni höher steht als der Anschaffungskurs, bleibt der Saldo dieses Kontos unverändert.

Dasselbe gilt, da zweifelhafte Schuldner nicht vorliegen, für das Wechsel- und das Debitorenkonto.

3. Ein etwaiger Habensaldo des Lohnkontos wird auf Lohnreserve übertragen und erscheint als Passivposten in der Jahres-Bilanz.

4. Steuernkonto. — Dieses Konto wurde monatlich mit 5000 kreditiert, daher Habensumme 60 000.—. Es wurde für die geleisteten Steuerzahlungen debitiert, z. B. für 53 987,30. Der Habensaldo von 6012,70 bedeutet, daß zu viel Steuern der Fabrikation und dem Verkauf belastet wurden. Daher die Buchung:

Steuern an Betriebsergebnisse 6012,70.

5. Materialien. — Durch die Inventur wird festgestellt, daß der Wert der Materialienvorräte um 1360,94 geringer ist als deren Buch-

wert, d. h. als der Sollsaldo dieses Kontos. Diese Inventurdifferenz beruht einerseits auf einem Bestandmanko und anderseits darauf, daß die Materialien nicht immer genau zu den Selbstkosten verrechnet wurden. Daher die Buchung:

Inventurdifferenzen an Materialien 1360,94.

6. Einen ähnlichen Fehlbetrag, der aber hier lediglich auf eine ungenaue Feststellung der angeschafften und der verbrauchten Mengen zurückzuführen ist, kommt bei den Konten der Rohstoffe vor. Daher die Buchung:

Inventurdifferenzen an die verschiedenen Rohstoffkonten 8793,20.

7. Dasselbe kommt auch bei den Fabrikaten vor:
Inventurdifferenzen an die verschiedenen Fabrikate 3806,70.

Wir nehmen an, daß die Rohstoffe, die Materialien und die Fabrikate genau zu denselben Einheitspreisen in der Inventur bewertet werden, wie sie auf den Konten bewertet wurden, d. h. zu den Selbstkosten. Wäre die Bewertung eine andere — wozu jedoch, solange der Tagespreis dieser Aktiven höher steht als deren Selbstkosten gemäß HGB. § 261, Ziffer 1[1]), keine Veranlassung vorliegt —, so würde die dadurch bewirkte Differenz ebenfalls auf Inventurdifferenzenkonto zu buchen sein.

8. Das Inventurdifferenzenkonto, das auf Grund der Buchungen 5, 6 und 7 nunmehr einen Sollsaldo von 13 960,84 aufweist, wird durch Gewinn- und Verlustkonto ausgeglichen. Buchung: Gewinn und Verlust an Inventurdifferenzen 13 960,84.

9. Buchung für die ordentlichen Abschreibungen (vgl. S. 156):
Gewinn und Verlust an Abschreibungen 661 488.—

Nach diesen Buchungen wird der Saldo des Gewinn- und Verlustkontos ermittelt. (Vgl. S. 194.)

Im Laufe des Geschäftsjahres sind die Obligationenzinsen im Betrag von 131 000 ausbezahlt worden. Für diese Zinsen wurde das Gewinn- und Verlustkonto bei Fälligkeit der zwei Koupons debitiert. Die bei der Auszahlung der Zinsen entstandenen Bankspesen wurden dem Zinsenkonto belastet.

Der nunmehrige Habensaldo des Gewinn- und Verlustkontos ist der Jahres-Reingewinn:

Habensumme	1 324 288,76
Sollsumme	822 815,14
	501 473,62

[1]) Vgl. S. 9.

Soll | **Gewinn- und Verlustkonto** | **Haben**

		Soll	M	Pf			Haben	M	Pf
1907					1907				
Dez.	31	an Obligationenzinsen, Coupon Nr. . . .	65 500	—	Juli	1	per Bilanz, Gewinnvortrag	50 762	90
1908					„	31	per Debitoren, Kursgewinn	14 693	20
Juni	30	an „ , „ Nr. . . .	65 500	—	„	31	per Betriebsergebnisse	82 347	03
„	30	an Neubauten, Abschreibung . . .	16 366	30	Aug.	31	per „	92 830	60
„	30	an Inventurdifferenzen	13 960	84	Sept.	30	per „	120 164	90
„	30	an Abschreibungen	661 488	—	Okt.	31	per „	126 360	73
			822 815	14	Nov.	30	per „	104 763	94
„	30	an Reingewinn	501 473	62	Dez.	31	per „	102 862	80
					1908				
					Jan.	31	per „	103 866	14
					Febr.	28	per „	110 731	74
					März	31	per „	102 546	70
					April	30	per „	109 587	30
					Mai	31	per „	112 739	28
					Juni	30	per „	90 031	50
			1 324 288	76				1 324 288	76
Juni	30	an Obligationäre	52 500	—	Juni	30	Reingewinn	501 473	62
„	30	an Reservefonds	25 073	68					
„	30	an Abschreibungen	38 512	—					
„	30	an Wohlfahrtsreserve	10 000	—					
„	30	an Dividendenschein Nr.	322 000	—					
„	30	an Tantieme des Aufsichtsrats . .	4 462	50					
„	30	an Bilanz, Gewinnvortrag	48 925	44					
			501 473	6				501 473	62
					Juli	1	per Bilanz, Gewinnvortrag	48 925	44

Dieser Gewinn ist nach den Bestimmungen des Statuts folgendermaßen zu verteilen, bzw. zu verwenden:

1. Gemäß Tilgungsplan sind in diesem Jahr Obligationen aus dem Reingewinn zu tilgen für	52 500,—
2. Nach HGB. § 262 gehören 5% des Reingewinnes von 501 473,62 in den Reservefonds, da dieser noch nicht den zehnten Teil des Aktienkapitals, nämlich 700 000, sondern nur 668 599,80 erreicht.	25 073,68
3. Außer den ordentlichen Abschreibungen von 661 488 werden noch außerordentliche Abschreibungen aus dem Reingewinn für 38 512.— beschlossen, so daß das Abschreibungskonto in der Bilanz mit 700 000.— erscheint	38 512,—
4. An die Wohlfahrtsreserve für die Beamten und Arbeiter werden überwiesen	10 000,—
5. Die Aktionäre erhalten eine erste Dividende von 4%[1])	280 000,—
6. Somit sind bereits 406 085,68 verteilt, und es bleiben noch 95 387,94, von denen der Aufsichtsrat eine Tantieme von 10% beziehen soll. Da aber in 95 387,94 noch 50 762,90 Gewinnvortrag aus dem Vorjahr enthalten ist, aus dem der Aufsichtsrat bereits eine Tantieme bezogen hat, wird diese nur von 44 625,04 berechnet	4 462,50
7. Die Aktionäre erhalten eine zweite Dividende von 6%	42 000,—
8. Der Restgewinn wird auf neue Rechnung vorgetragen	48 925,44
Summe	501 473,62

Nachdem die Generalversammlung diese Gewinnverteilung beschlossen hat, erfolgt die Buchung:

---

[1]) HGB. § 245: „Erhalten die Mitglieder des Aufsichtsrats für ihre Tätigkeit eine Vergütung, die in einem Anteil am Jahresgewinn besteht, so ist der Anteil von dem Reingewinn zu berechnen, welcher nach Vornahme sämtlicher Abschreibungen und Rücklagen sowie nach Abzug eines für die Aktionäre bestimmten Betrags von mindestens vier vom Hundert des eingezahlten Grundkapitals verbleibt."

Gewinn und Verlust an folgende Konten

an Obligationäre (1)	52500,—
an Reservefonds	25073,68
an Abschreibungen	38512,—
an Wohlfahrtsreserve	10000,—
an Dividendenschein Nr. 00 . .	322000,—
an Tantieme des Aufsichtsrats	4462,50
	452548,18

Nach dieser Buchung verbleibt ein Habensaldo von 48925,44 auf dem Gewinn- und Verlustkonto.

Zu 1. — Wenn die Obligationäre ihre ausgelosten Papiere zur Einlösung präsentieren, erfolgt die Buchung:

Obligationäre an Kassa (bzw. an Bank) 52500.— wodurch das Konto Obligationäre saldiert wird.

Durch die Tilgung der Obligationen hat außerdem das Passivum Obligationen eine Verminderung um 52500.— erfahren. Auf der andern Seite wurde dadurch, daß diese Tilgung aus dem Reingewinn erfolgte, ein Teil des Gewinnes in derselben Höhe nicht verteilt, sondern in der Form einer Reserve festgelegt. Daher die Buchung:

Obligationen an Reserve aus amortisierten Obligationen 52500.—

Nach Vornahme der Buchung für die Gewinnverteilung wird die Passivseite der Bilanz folgende Posten aufweisen:

Aktienkapital	7000000,—
Obligationen	2567500,—
Nicht erhobene Dividenden	4280,—
Reservefonds	693673,48
Kreditoren	....
Wohlfahrtsreserve	189650,35
Lohnreserve	....
Obligationäre	52500,—
Dividendenschein Nr.	322000,—
Abschreibungen	700000,—
Tantieme des Aufsichtsrats	4462,50
Gewinn und Verlust (Gewinnvortrag) . .	48925,44
Reserve aus amortisierten Obligationen	52500,—

Von diesen Posten sind Passiven: die Obligationen, die nicht erhobenen Dividenden, die Kreditoren, die Lohnreserve, Obligationärekonto, Dividendenschein, Nr. ... und Tantieme des Aufsichtsrats.

Kapitalposten, d. h. Teile des Reinvermögens sind Aktienkapital, Reservefonds, der Gewinnvortrag und die Reserve aus amortisierten Obligationen. Das Reinvermögen des Unternehmens beläuft sich daher auf 7 795 098,92.

Einen gemischten Charakter haben die Abschreibungen und die Wohlfahrtsreserve für die Beamten und Arbeiter.

Sofern die Abschreibungen der tatsächlichen Entwertung entsprechen, ist das Abschreibungskonto ein Bewertungskonto, d. h. ein Konto, welches unter den Passiven als Korrektur für die mit ihrem Buchwert zu hoch angesetzten Aktiven erscheint: somit ein Passivum.

Was über diesen Betrag hinausgeht, ist angesammelter Gewinn, und insofern ist das Abschreibungskonto ein Reservekonto — gehört mithin zu den Konten des Reinvermögens.

Die Wohlfahrtsreserve setzt sich aus zwei Quellen zusammen:

a) Aus Strafen, die den Arbeitern auferlegt wurden. Da diese Strafen nach § 134 b der Gewerbeordnung nur zum besten der Arbeiter verwendet werden können, gehört dieser Teil der Wohlfahrtsreserve zu den Passiven.

b) Aus Zuwendungen des Unternehmens aus den erzielten Jahresgewinnen. Die rechtliche Natur dieser Zuwendungen, insbesondere ob daraus eine Wohlfahrtskasse mit juristischer Persönlichkeit entsteht oder ob das Unternehmen das Eigentumsrecht an diesen Zuwendungen beibehält, muß sich aus dem Statut ergeben. Im ersten Fall bildet dieser Posten ein Passivum, im zweiten Fall gehört er zum Vermögen des Unternehmens.

Das einheitliche Kapitalkonto im Unternehmen des Einzelkaufmanns zerfällt also bei der Aktiengesellschaft in drei Konten:

1. Das Aktienkapitalkonto, das nicht durch Gewinn und Verlust vermehrt resp. vermindert wird.

2. Das Gewinn- und Verlustkonto für den nicht verteilten Gewinn und für den Verlust.

3. Eventuell, die nicht notwendig vorhandenen Konten der Reserven, worunter ausschließlich die echten Reserven zu verstehen sind.

Zu den echten Reserven gehört jeder der Verteilung entzogene, angesammelte Gewinn.

Alle übrigen als Reserven bezeichneten Posten sind unechte Reserven, nämlich Passiven. Hierher gehören unter anderen:

1. Die Bewertungskonten als Passivposten zur Korrektur zu hoher Aktivposten. Beispiele:

Abschreibungskonto Erneuerungsreserve Erneuerungsfonds	für die Konten der Anlagen
Dubiosenreserve	für das Debitorenkonto
Effektenreserve	„ „ Effektenkonto.

2. Die sog. Antizipationsreserven oder transitorischen Reserven für Posten, die dem laufenden Jahr zur Last fallen, aber erst im nächsten bezahlt werden. Beispiel: das Lohnreservekonto, Reserve für fällige Zinsen, Versicherungsprämien u. dgl.

Die echten Reserven können entweder deutlich als Reserve in einem besonderen Bilanzposten ausgewiesen werden oder in anderen Bilanzposten als „stille Reserven" versteckt sein.

Stille Reserven entstehen entweder durch Unterbewertung eines Aktivums oder durch Überbewertung eines Passivums, da in beiden Fällen das in der Bilanz nachgewiesene Reinvermögen zu gering erscheint. Praktisch ist nur der erste Fall von Bedeutung, und zwar entstehen die stillen Reserven meist durch übermäßige Abschreibungen.

Jede Reserve ist an und für sich nur eine rechnerische Größe, ein Bilanzposten. Wird die Reserve in greifbaren Vermögensteilen angelegt, so wird aus dem Reservekonto ein Reservefonds.



Fortsetzung nächste Seite.


Fabrikbuchhaltung
Jan 26 1912
R R 23:3
MAY 2 1912
HF5686
.M3C2
195969
Calmes
LIBRARY



